



RESUMEN

La prescripción es un instituto de innegable vigencia y aplicación en todas las ramas del derecho, dentro del ámbito tributario, reviste una característica especial, pues cuando prescribe la obligación tributaria, el estado deja de percibir ingresos. Haciendo un recorrido histórico sobre la prescripción desde Roma, hasta su institucionalización dentro del derecho civil, para luego pasar a otras ramas del derecho, entre ellos el tributario, analizaré sus características principales, y concretamente, me centraré en las normas que actualmente la rigen y que señalan la posibilidad de que únicamente pueda ser declarada a petición de parte y no de oficio; lo cual, frena la posibilidad de que sea la misma administración la que, de darse las condiciones legales, pueda por si misma declararla de oficio, eliminando de las carteras créditos prescritos. Alineándome con algunos juristas, creo beneficioso para los sujetos de la obligación tributaria, que la prescripción debe ser declarada de oficio, para ello es indispensable una reforma legal que lo permita, la cual se sugiere al final del trabajo.

PALABRAS CLAVE:

PRESCRIPCIÓN, OFICIO, TRIBUTO, SUSPENSIÓN, OBLIGACIÓN, TRIBUTARIA, ACCIÓN, EXCEPCIÓN, MODO, EXTINCIÓN, INGRESOS, TRIBUNAL, ADMINISTRACIÓN.



ÍNDICE

CAPÍTULO PRIMERO	11
COMPETENCIA DEL TRIBUNAL DISTRITAL DE LO FISCAL.- ACCIONES DIRECTAS.....	11
1.1 EL TRIBUNAL DISTRITAL DE LO FISCAL.- ORIGEN Y EVOLUCIÓN .	11
1.2.- JURISDICCIÓN	17
1.3.- COMPETENCIA	20
1.4.- COMPETENCIAS DEL TRIBUNAL DISTRITAL DE LO FISCAL.....	20
 CAPÍTULO SEGUNDO.....	 38
LA PRESCRIPCIÓN	38
2.1.- LA PRESCRIPCIÓN EN EL CAMPO CIVIL	40
2.2.- LA PRESCRIPCIÓN EN EL CAMPO TRIBUTARIO.....	45
2.3.- LA PRESCRIPCIÓN COMO ACCIÓN DIRECTA	65
2.4.- ¿DEBE LA PRESCRIPCIÓN SER DECLARADA DE OFICIO?:	66
 CAPITULO III.....	 97
LAS ACCIONES DIRECTAS.- Noción General	97
3.1.- ACCIÓN PARA OBTENER LA DECLARACIÓN DE PRESCRIPCIÓN DE CRÉDITOS TRIBUTARIOS, SUS INTERESES Y MULTAS.....	99
3.2.- PROCEDENCIA Y TRÁMITE	99
3.3.- PROPUESTA DE REFORMA LEGAL.....	101
 CONCLUSIONES	 103
 SUGERENCIAS.....	 104
 BIBLIOGRAFÍA	 105



UNIVERSIDAD DE CUENCA

FACULTAD DE JURISPRUDENCIA

ESCUELA DE DERECHO

“LA DECLARATORIA DE PRESCRIPCIÓN DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA: Actuación del Órgano Jurisdiccional”

**Tesis previa a la obtención del Título de:
MAGISTER EN DERECHO TRIBUTARIO**

AUTOR: DR. MARCO AURELIO TOBAR SOLANO.

DIRECTOR: DR. RODRIGO PATIÑO LEDESMA.

CUENCA- ECUADOR

AGOSTO 2011



“LAS IDEAS Y OPINIONES QUE SE EXPONEN EN LA PRESENTE TESIS SON DE EXCLUSIVA RESPONSABILIDAD DE SU AUTOR”.

Marco Tobar Solano.

Autor: Dr. Marco Aurelio Tobar Solano



DEDICATORIA:

A mi familia.

Autor: Dr. Marco Aurelio Tobar Solano



AGRADECIMIENTO:

El sustento humano para la elaboración de esta tesis ha sido múltiple, empezando con la familia, los amigos, profesores, compañeros de trabajo, a todos ellos mi reconocimiento por el significativo apoyo brindado, en especial a Sandra, Lorena y Alejandra; mi agradecimiento especial a mi Director Dr. Rodrigo Patiño Ledesma, que todos los días desde la magistratura comparte conmigo sus conocimientos, a la Universidad de Cuenca, y su Facultad de Jurisprudencia, en cuyas aulas me forme profesionalmente en pregrado y postgrado, a los compañeros de curso, personal Directivo, administrativo y profesores del Postgrado, gracias.

Autor: Dr. Marco Aurelio Tobar Solano



INTRODUCCIÓN:

La prescripción es una institución de innegable valor, a efectos de la adquisición o extinción de derechos en general, y en el campo tributario también es de singular importancia, en el asunto que nos ocupa, respecto de la prescripción de créditos tributarios, pues el Código Tributario establece espacios de tiempo dentro de los cuales la administración puede recaudar sus créditos, concluidos los cuales, se extingue la posibilidad de que lo haga, siendo menester que el contribuyente pueda contar con un mecanismo ágil y oportuno, para hacer valer su derecho ante la administración, y que la misma administración pueda tener en sus manos únicamente documentos de crédito que pueda hacerlos efectivos y no que solamente sirvan para las estadísticas, con lo cual partirá de bases a efectos de lo que puede ser recaudado. El Poder Jurisdiccional, debe ser utilizado únicamente cuando exista controversia entre partes, en el campo tributario entre los sujetos activos y pasivos, pues su accionar le cuesta mucho dinero al estado; creyendo, que la acción para que se declare la prescripción, no debe ser entendida y constar como tal en Ley, sino que debería pasar al campo administrativo, lo cual redundaría en el ahorro de dinero para el estado, en la atención ágil y efectiva por parte del administrador tributario al contribuyente.

En la práctica actual, el ejercicio de la acción directa para que se declare la prescripción de los créditos tributarios, se ejerce muy esporádicamente, pues el contribuyente, sabiendo que tiene un derecho a su favor, no acude a los Tribunales con esta acción, por varias razones, entre ellas el costo en tiempo y dinero que representa, y en el convencimiento de que la administración tributaria ya no puede ejercer acción coactiva sobre sus créditos, situación que provoca que en las oficinas del ente administrador del tributo, existan documentos de crédito que jurídicamente no tienen valor alguno, a efectos de su cobro.

El Código Tributario Ecuatoriano vigente, en su artículo uno manda que este cuerpo normativo, regula las relaciones jurídicas provenientes de los tributos, entre los sujetos activos y los contribuyentes o responsables. El libro tercero,



en su Título I trata de la Jurisdicción Contencioso- Tributaria, determinando en el artículo 217 el concepto y límites de la jurisdicción contenciosa tributaria, en el Capítulo II establece cual es la competencia del Tribunal Distrital de lo Fiscal. Dentro de esta competencia, en el artículo 221 se dice que el Tribunal Distrital de lo Fiscal, es competente para conocer y resolver las Acciones Directas que allí se enumeran; el estudio se centrara en la primera de estas acciones que es la que se deduce “... **para obtener la declaración de prescripción de los créditos tributarios, sus intereses y multas**”. Por mandato del nuevo Código Orgánico de la Función Judicial, los actuales Tribunales Distritales de lo Fiscal deben convertirse en Salas de lo Contencioso Tributario de las Cortes Provinciales de Justicia, y este mismo cuerpo legal en su disposición transitoria cuarta manda, que los actuales Tribunales Distritales de lo Fiscal funcionarán con el régimen y las competencias establecidas antes de la vigencia de este Código, es decir con las señaladas por el Código Orgánico Tributario, esto hasta que el nuevo Consejo de la Judicatura integre las respectivas salas de las Cortes Provinciales. Es decir que en la actualidad los Tribunales Distritales, tienen vigencia.

No existe claridad en cuanto a la aplicación de la institución de la prescripción en el ámbito tributario, pues de conformidad con la normativa general, la prescripción debe ser alegada ya sea como acción o como excepción, pero existe una resolución judicial que dispuso que la prescripción es de derecho público y por tal razón debe ser declarada aun de oficio ya sea en sede administrativa o judicial, la misma que con la reforma legal del año 1999, ha quedado sin valor alguno.

El estudio a desarrollarse partirá justamente del análisis de la ley, la doctrina y la jurisprudencia en cuanto a la prescripción en general, y concretamente a ella como acción directa del contribuyente contemplada en el Código Tributario, para que clarificando el tema, orientarse a la definición o elaboración de una propuesta de reforma legal que asigne a la administración la competencia



sobre el conocimiento y resolución de los asuntos de prescripción ya sea de oficio o a petición de parte.

Los sujetos de la relación tributaria, deben tener el respaldo legal suficiente, a fin de que sus derechos sean reconocidos o aplicados de manera inmediata, debe clarificarse sobre la competencia para resolver, lo cual lograría restar la carga procesal de los tribunales.

Si se establece un trámite ágil y oportuno para que se pueda obtener la declaración de prescripción de los créditos tributarios, ante la misma administración, se lograría un beneficio mutuo para el estado y los contribuyentes, entonces es necesario que se elimine como acción directa ante el Tribunal Fiscal la obtención de esa declaratoria, en definitiva que esta acción salga del ámbito jurisdiccional y pase al administrativo. Siendo de importancia también establecer, que ante la administración se puede hacerlo con una simple petición que no requeriría auspicio legal, situación que no se da al presentarse como demanda ante los Tribunales, con el correspondiente costo económico para el contribuyente.

Para efectos de que el trabajo de investigación sea completo, es necesario que se parta de lo que en doctrina y la ley se entiende por jurisdicción y competencia, y sobre todo de las acciones de impugnación en general, para posteriormente centrarme en el punto principal que son las acciones directas.

La Constitución de la República del Ecuador, en su artículo 300 establece que el Régimen Tributario se regirá entre otros por los principios de eficiencia y simplicidad administrativa, principios estos que no se cumplen cuando de requerir la declaratoria de prescripción de créditos tributarios se trata, por lo tanto es menester adecuar la norma al mandato constitucional. El Código Tributario Ecuatoriano, en su artículo 37 establece como uno de los modos de extinguir la obligación tributaria, a la **“Prescripción de la acción de cobro”**, y en el artículo 55 señala los términos dentro de los cuales la obligación y la



acción de cobro de los créditos tributarios prescribe, quedando por ese transcurso de tiempo, la administración tributaria sin facultad legal para cobrar las deudas, pero esta misma norma señala en forma expresa, que la prescripción debe ser alegada por quien pretende beneficiarse de ella. El artículo 221 del mismo cuerpo legal, establece cuales son las acciones directas que puede conocer el Tribunal Distrital de lo Fiscal, siendo la primera de ellas la siguiente: **“De las que se deduzcan para obtener la declaratoria de prescripción de los créditos tributarios, sus intereses y multas;”**, Conforme a la experiencia, el uso de esta acción directa, ha sido mínima, pues los contribuyentes en la mayoría de casos esperan la acción coactiva, para por medio de una excepción a ella oponer la prescripción de la acción de cobro conforme al numeral cinco del artículo 212 del Código Tributario.

Por ello es necesario que se sinteticen, las normas que tenemos al respecto, para hacer más viable su aplicación, y lograr el cumplimiento estricto de la norma constitucional. Esta acción es la que se pretende con análisis crítico establecer su verdadera esencia.



CAPÍTULO PRIMERO

COMPETENCIA DEL TRIBUNAL DISTRITAL DE LO FISCAL.- ACCIONES DIRECTAS.-

1.1 El Tribunal Distrital de lo Fiscal.- Origen y evolución:

Las organizaciones en general, y dentro de ellas los estados necesitan de fuentes de financiamiento para la obra pública y para la administración misma de la cosa pública, constituyendo los tributos, en los países más desarrollados, la principal fuente de financiamiento, en el Ecuador, desde inicios de la República se constitucionalizó la obligación ciudadana de aportar para los gastos del Estado, en la Constitución de 1830, la sanción **“por deber a los fondos públicos”**, era la suspensión de los derechos de ciudadanía, sanción esta que se mantiene hasta el año 1861, en que la Constitución promulgada por la Convención reunida en Quito, lo elimina; es decir que se mantuvo como norma dentro de las cinco constituciones restantes. En la Constitución de 1835 su artículo 7 dentro de los deberes de los ecuatorianos dice **“contribuir a los gastos públicos”**, obligación que consta luego en todas las constituciones.

En toda organización política, los actos de las personas ya sean naturales o jurídicas, y la actuación de los funcionarios públicos, se encuentran sujetos a control de índole legal, y pueden ser impugnados tanto en la vía administrativa como judicial, nuestra constitución en su artículo 173 así lo manda **“Los actos administrativos de cualquier autoridad del estado podrán ser impugnados, tanto en la vía administrativa como ante los correspondientes órganos de la Función Judicial.”**, en el campo tributario, los actos producidos por los administradores de los tributos, son también sujetos de control, el mismo que ha venido desarrollándose en el Ecuador de manera paulatina con la creación de diferentes entes, hasta la actualidad en la que el control de legalidad de los actos administrativos tributarios le compete a los Tribunales Distritales de lo Fiscal. Pero este control actual que debe entenderse como un sistema de justicia tributaria, no lo fue siempre, así



podemos señalar como antecedente, que en la Constitución de 1906, se establece por primera vez en el país como atribución del denominado Consejo de Estado el **“Conocer y decidir las cuestiones contencioso-administrativas”** (artículo 98 numeral 9), dentro de las cuales debemos considerar a las tributarias; esta potestad o atribución del Consejo de Estado, era en la realidad casi imposible de cumplir, pues este Tribunal, de conformidad con el artículo 97 de ese cuerpo normativo, estaba conformado por el **“... Presidente de la Corte Suprema de Justicia, del Presidente del Tribunal de Cuentas, de los Secretarios de Estado ... de dos Senadores, de dos Diputados y de tres ciudadanos, que tengan las cualidades necesarias para Senador...”**, siendo un ente netamente político, que muy rara vez podía reunirse para actuar como un Tribunal para conocer y decidir sobre cuestiones administrativas tributarias; esta facultad se encuentra también en la constitución siguiente la de 1929, pero desaparece en la de 1945, volviendo a ser incluida en la de 1946, en la cual el Consejo de Estado tiene más integrantes según su artículo 145), siendo más complicado que su reunión cuando tenía 14 atribuciones adicionales, tal vez más importantes desde el punto de vista político que las contencioso tributarias.

Reconociendo que no existía en el país un sistema adecuado de lo Contencioso- Tributario, el entonces Presidente Constitucional del Ecuador Dr. Camilo Ponce Enríquez, mediante Decreto Ley de Emergencia publicado en el Registro Oficial No. 847 de 19 de junio de 1959, crea el Tribunal Fiscal de la República, pretendiendo con ello que exista **“... garantías de rectitud y agilidad en la resolución final de los reclamos que presenten los contribuyentes”**, para lo cual se manifiesta en el considerando de dicha Ley, que la solución conforme se ha aceptado en otros países **“... es la creación de un Tribunal independiente de conformación judicial.”**; este tribunal contaba con una sola Sala con tres Ministros Jueces, es importante destacar, que después de México que estableció su Tribunal Fiscal en el año 1928, el segundo país en Latinoamérica en tenerlo fue el Ecuador; como antecedentes necesarios a su creación hay que señalar que, con base en la competencia asignada al Consejo de Estado en las constituciones referidas, este órgano



dictó en el año 1948 el Reglamento Contencioso Administrativo; y, en ese mismo año el prestigioso jurista ecuatoriano Dr. Eduardo Riofrío Villagómez presenta un proyecto de Código Fiscal. Por lo tanto con la creación del Tribunal Fiscal se previó ya la separación de la materia contencioso tributaria de la contencioso administrativa, y se pretendía que un Tribunal independiente conozca estas causas, así lo manifiesta el Dr. Camilo Ponce Presidente de la República en su mensaje a la nación por motivo de la creación de este alto Tribunal, que consta recogido en el ensayo inédito preparado por el Dr. Fausto Murillo Fierro, con ocasión de la celebración de los cincuenta años de la justicia tributaria en el Ecuador, “... **no será el gobierno, parte interesada en la controversia tributaria, el que decida sobre la legalidad del cobro de los impuestos; lo será el Tribunal Fiscal de la República, entidad de derecho, ubicada imparcialmente entre el Fisco y el Contribuyente**”. Poco a poco al nuevo Tribunal le fueron asignando más competencias, así, en el año 1961 se le asigna competencia para conocer y resolver las cuestiones aduaneras.

Después de cuatro años de la creación del Tribunal, y tomando como base el proyecto de Código Fiscal del Dr. Riofrío, el 25 de junio de 1963 se publica el Código Fiscal, dentro de este se establecen y desarrollan los principios básicos de la rama contenciosa tributaria, y el procedimiento para conocer y resolver los conflictos de índole tributaria. Por la importancia que va teniendo el asunto tributario en el país, en la constitución de 1967 se habla ya de un “**Régimen Tributario**”, dedicando un capítulo entero a ello, el III del Título V denominado “**De la Economía**”, y se constitucionaliza al Tribunal Fiscal de la República, cuando en el capítulo II del Título IX se trata de “**De lo Contencioso**”, señalando que tendrán su sede en Quito, pero jurisdicción en todo el territorio nacional, y en el artículo 216 respecto de la competencia de este dice “**El Tribunal Fiscal conocerá y decidirá las cuestiones contencioso-tributarias, inclusive las aduaneras y las que nazcan de la violación de las leyes tributarias; también, las impugnaciones y las resoluciones de la Contraloría que establezcan responsabilidad económica en materia fiscal, en la gestión económica estatal, municipal o de otras instituciones sometidas al control y juzgamiento de aquella, y las demás cuestiones**



cuya resolución le atribuya la ley.”; en los años 1970 y 1972, por la demanda creciente de justicia en el orden tributario, se crean dos nuevas Salas del Tribunal Fiscal; las decisiones que tomaba este alto organismo no podían ser revisadas por ningún órgano o autoridad.

La Organización de Estados Americanos promueve en los inicios de los sesenta la conformación del Programa Conjunto de Tributación, el cual autoriza a un grupo de connotados tributaristas para que elaboren un Modelo de Código Tributario para América Latina, con base en los diferentes regímenes tributarios que existían en los países latinoamericanos, entre quienes desarrollaron este proyecto tenemos a Carlos Giuliani Fonrouge, Rubens Gomes de Souza, Ramón Valdés Costa, siendo parte de los redactores los tributaristas Aurelio Camacho Rueda, Enrique Piedrabuena, Alonso Moisés Beatriz, Carlos Mersán, Enrique Vidal Cárdenas, y Juan Andrés Octavio; en la exposición de motivos para la elaboración del Código, sus autores señalan que esa codificación “... **comprende las normas referentes a la tributación en general, tanto de carácter sustancial o material, formal, procesal y penal, que reconocen aplicación con respecto a todos y cada uno de los tributos.**” (blog de Carmen del Pilar Robles Moreno <http://blog.pucp.edu.pe/item/19095>), este código fue publicado en el año 1967.

En el Ecuador, el 23 de diciembre de 1975 en el suplemento del Registro Oficial No. 958 se publica el decreto Supremo No. 1016-A, que contiene el Código Tributario, que no tuvo aplicación completa en sus inicios, pues las normas relativas a la jurisdicción, competencia, instancias, etc., en materia aduanera fueron suspendidas por el Decreto Supremo No. 60-C de 02 de febrero de 1976 publicado en el Registro Oficial No. 44 de 15 de marzo de 1976, hasta que se expida la nueva Ley Orgánica de Aduanas; la comisión redactora de este cuerpo legal señala que para su elaboración ha tomado como precedentes imprescindibles los anteproyectos preparados por el Dr. Rodrigo Garcés Moreano y por la Comisión del Ministerio de Finanzas, el Código Modelo Latinoamericano, los Códigos Fiscales o Tributarios de algunos países latinoamericanos, la legislación tributaria española, la legislación administrativa y de procedimientos administrativos vigente en Latinoamérica, la



Ley de Creación del Tribunal Fiscal de 1959, el Código Fiscal ecuatoriano de 1963; y, las más destacadas doctrinas del derecho tributario, y las obras de los más destacados cultores de esta disciplina. En este cuerpo normativo, en el libro tercero desde los artículos 218 a 335, se trata “Del Procedimiento Contencioso”, estableciendo la jurisdicción y competencia del Tribunal Fiscal, como un órgano independiente de la Función Judicial y de la Administración Pública, las acciones de impugnación, y el trámite a darse a las demandas de impugnación, entonces con este reconocimiento legal se consolida este Tribunal como **“... una efectiva instancia para la protección de los derechos de los contribuyentes, para control de las actividades administrativas y el cumplimiento de las garantías de los dos sujetos de la relación jurídico-tributaria.”** (Patiño Rodrigo Sistema Tributario Ecuatoriano Tomo II Universidad Técnica Particular de Loja año 2005, foja 104). Los Ministros Jueces que en número de tres conformaban el Tribunal, eran designados directamente por el Congreso nacional, y tenían la misma categoría que los Ministros de la Corte Suprema de Justicia.

En el año 1992, mediante Ley No. 20 publicada en el suplemento del Registro Oficial No. 93 de fecha 23 de diciembre de 1992, considerando que es necesario modernizar la administración de justicia, se reforma la Constitución Política del Estado, efectuando una unificación de la Función Judicial, pues esta se encontraba dividida en tres: La Corte Suprema de Justicia, el Tribunal Fiscal, y el Tribunal de lo Contencioso Administrativo, cada uno con su independencia y autonomía, lo cual a criterio del Dr. Washington Durango en su obra Legislación Tributaria Ecuatoriana publicada en 1996, era una absurda división, pues la Función Jurisdiccional era la única función del estado que se mantenía con tres cabezas. La ley en análisis suprime el Tribunal Fiscal, y en su primera disposición transitoria se establece que la Corte Suprema de Justicia estará integrada entre otras Salas, por una de lo Fiscal; además la octava disposición transitoria decía: **“Para el conocimiento de las causas en materia Fiscal, habrá los siguientes Tribunales Distritales: 1. Con sede en Quito, integrado por tres Salas; 2. Con sede en Guayaquil, integrado por una Sala; 3. Con sede en Cuenca, integrado por una Sala; y, 4. Con sede**



en Portoviejo, integrado por una Sala.”, con lo cual en lugar del Tribunal Fiscal de la República, que tenía independencia de la Función Judicial y de la administración pública, se crearon cuatro Tribunales Distritales como parte de la Función Judicial, con las competencias para conocer la materia tributaria que antes conocía el suprimido Tribunal Fiscal.

La Corte Suprema de Justicia, mediante Resolución publicada en el Registro Oficial No. 310 del 05 de noviembre de 1993, con base en las reformas constitucionales mencionadas en el inciso anterior, determinó la jurisdicción de los Tribunales Distritales; la misma que por la creación de un nuevo Tribunal Distrital en el año 2006, el número 5 en la ciudad de Loja, fue cambiada dándole a este nuevo órgano jurisdicción en las provincias de Loja y Zamora Chinchipe.

La Sala Especializada de lo Fiscal de la Corte Suprema de Justicia tenía competencia para conocer y resolver los recursos de casación que se proponían en contra de las sentencias dictadas por los Tribunales Distritales de lo Fiscal. Con la nueva Constitución de la República del Ecuador, publicada en el Registro Oficial No. 449 el 20 de octubre de 2008, la Corte Suprema de Justicia se transforma en Corte Nacional de Justicia, con 21 jueces, quienes deben organizarse en salas especializadas, así lo manda el artículo 182, y el artículo 186 dice: **“En cada provincia funcionará una corte provincial de justicia integrada por el número de juezas y jueces necesarios para atender las causas, que provendrán de la carrera judicial, el libre ejercicio profesional y la docencia universitaria. Las juezas y jueces se organizarán en salas especializadas en las materias que se correspondan con las de la Corte nacional de Justicia.”**; el artículo 177 manda que la Ley determine la estructura, funciones, atribuciones, competencias y todo lo necesario para la adecuada administración de justicia; y, la primera disposición transitoria ordenó que el órgano legislativo debe aprobar en otras leyes, la reguladora de la Función Judicial.



En el suplemento del Registro Oficial No. 544 de fecha 09 de marzo de 2009, se publicó el Código Orgánico de la Función Judicial, cuerpo normativo que en su artículo 183 establece como una de las Salas Especializadas de la Corte Nacional de Justicia a la Sala de lo Contencioso Tributario, con competencia para conocer los recursos de casación en materia tributaria incluida la aduanera, y las acciones de impugnación de reglamentos, ordenanzas, resoluciones y otras normas de carácter general de rango inferior a la Ley. El artículo 218 dice que existirán Salas de lo Contencioso Tributario en las Cortes Provinciales que establezca el Consejo de la Judicatura “... **quien determinará el ámbito territorial de su competencia.**”, y en el artículo siguiente se establecen las atribuciones y deberes de estas Salas. El funcionamiento de estas Salas de lo Contencioso Tributario en las Cortes Provinciales de Justicia se encuentra en suspenso, por mandato de la disposición transitoria cuarta de este mismo cuerpo legal que dice: **“TRIBUNALES DISTRITALES DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO Y FISCAL.- Los actuales tribunales distritales de lo Contencioso Administrativo y Fiscal, funcionarán con el mismo régimen y competencias establecidos antes de la vigencia de este Código hasta que el nuevo Consejo de la Judicatura integre las respectivas salas de las Cortes Provinciales previo concurso público y con las condiciones de estabilidad establecidas en este Código.”**, por tal razón los actuales Tribunales Distritales de lo Fiscal tienen jurisdicción y competencia en esta materia.

1.2.- JURISDICCIÓN:

La palabra jurisdicción etimológicamente viene del latín *jurisdictio* que significa **“decir o declarar el derecho”**; el Dr. Joaquín Escriche en su Diccionario Razonado de Legislación y Jurisprudencia doctrinariamente la define como: **“El poder o autoridad que tiene alguno para gobernar y poner en ejecución las leyes, y especialmente, la potestad de que se hallan revestidos los jueces para administrar justicia, ó sea para conocer de los asuntos civiles ó criminales ó así de unos como de otros, y decidirlos ó sentenciarlos**



con arreglo a las leyes.”. El jurista ecuatoriano Dr. Enrique Coello García, en su obra Sistema Procesal Civil, luego de transcribir el artículo 1 del Código de Procedimiento Civil, define a la jurisdicción así: **“La jurisdicción es la manera de obrar de una de las funciones por medio de las cuales se manifiesta la soberanía del Estado; es la atribución de quienes, investidos de un encargo público, administran justicia.”;** la jurisdicción tiene sus límites, el Dr. Coello habla en su obra de límites absolutos y relativos, los absolutos que son los que separan los poderes que corresponden a la Función Judicial, de los que competen a las otras funciones del Estado; y los relativos, **“... que originan la institución de la competencia, reduciendo el ámbito de facultades de magistrados y jueces...”** (Sistema Procesal Civil Jurisdicción y Competencia. Fondo de Cultura Ecuatoriana 1991 pag. 40); dentro de estos límites, tenemos a la materia, el cual tiene su origen en la propia limitación del ser humano, y en particular de su conocimiento, por lo cual es indispensable que se dé la especialización; nuestro Código Orgánico de la Función Judicial, dentro de sus principios rectores recogiendo las tesis jurídicas al respecto, contempla el principio de especialidad, su artículo 11 dice **“La potestad jurisdiccional se ejercerá por la juezas y jueces en forma especializada, según las diferentes áreas de la competencia...”**.

En el ámbito tributario, la jurisdicción se encuentra definida en el Código Orgánico Tributario, su artículo 217 dice: **“La jurisdicción contencioso-tributaria consiste en la potestad pública de conocer y resolver las controversias que se susciten entre las administraciones tributarias y los contribuyentes, responsables o terceros, por actos que determinen obligaciones tributarias o establezcan responsabilidades en las mismas o por las consecuencias que se deriven de relaciones jurídicas provenientes de la aplicación de leyes, reglamentos o resoluciones de carácter tributario.”;** el Código Orgánico de la Función Judicial, dentro de las disposiciones reformativas y derogatorias en el numeral 8 punto 2 deroga expresamente el artículo 218 del Código Tributario, artículo este que se refiere a los órganos de la jurisdicción contencioso tributaria, señalando que esta jurisdicción se ejerce por los tribunales distritales de lo fiscal como órganos de



única o última instancia, los cuales conforme a lo manifestado anteriormente se encuentran funcionando con el mismo régimen y competencias establecidos antes de la vigencia del Código Orgánico de la Función Judicial, por mandato de la disposición transitoria cuarta de este mismo cuerpo legal; entonces, los Tribunales Distritales de lo Fiscal, tienen la potestad para juzgar y hacer ejecutar lo juzgado, respecto de las controversias entre los contribuyentes y las administraciones tributarias, conforme al Código Tributario, encontrándose por lo tanto ya delimitada su actuación por la materia; podemos concluir entonces, que la potestad jurisdiccional de conformidad con el capítulo II del título III del Código Orgánico de la Función Judicial, la tienen los jueces establecidos en la Constitución y las leyes, nace por el nombramiento efectuado de conformidad con esos mismos cuerpos legales, y la posesión en el cargo, debiendo continuar en funciones hasta el día que su sucesor entre en el ejercicio efectivo de su cargo. En el caso de los Tribunales Distritales de lo Fiscal, conforme a la disposición transitoria cuarta del cuerpo legal indicado, deben seguir funcionando con el mismo régimen y competencias establecidos antes de la vigencia del Código Orgánico de la Función Judicial, por lo tanto tienen la jurisdicción señalada en el artículo 217 del Código Tributario; cuando sean conformadas las Salas de las Cortes Provinciales de Justicia, y exista una Sala de lo Contencioso Tributario, será el Consejo de la Judicatura el que establezca la jurisdicción territorial de su actuación, hasta tanto, deben seguir con la jurisdicción territorial señalada mediante ley publicada en el suplemento del Registro Oficial No. 93 de fecha 23 de diciembre de 1992, en la resolución de la Corte Suprema de Justicia, publicada en el Registro Oficial No. 310 del 05 de noviembre de 1993, y en la resolución dictada por la misma Corte publicada en el Registro Oficial No. 367 de 29 de septiembre de 2006, que creó el Tribunal Distrital de lo Contencioso Administrativo No. 5, con sede en la ciudad de Loja, con jurisdicción y competencia para las provincias de Loja y Zamora Chinchipe, en las materias contencioso administrativo y contencioso tributario.



1.3.- COMPETENCIA:

Siguiendo el criterio del Dr. Enrique Coello, los límites relativos de la jurisdicción, dan origen a la competencia, nuestro Código Orgánico de la Función Judicial dice de ella que es “... **la medida dentro de la cual la potestad jurisdiccional está distribuida entre las diversas cortes, tribunales y juzgados, en razón de las personas, del territorio, de la materia, y de los grados.**”, dice el Dr. Coello en su obra ya citada: “**La competencia es la jurisdicción limitada, o el ejercicio limitado de la jurisdicción; es decir, el poder o facultad de administrar justicia, de ejecutar lo juzgado o de intervenir en la solemnización de actos, pero solamente respecto a ciertas materias, personas, territorio, cuantía o grados.- Mientras la jurisdicción es el poder o facultad en sentido genérico, conferido por el sistema normativo, la competencia es el ejercicio práctico, es la facultad específica que se tiene en cierto ámbito.**”.

1.4.- COMPETENCIAS DEL TRIBUNAL DISTRITAL DE LO FISCAL:

Por mandato de la disposición transitoria cuarta del Código Orgánico de la Función Judicial, los actuales Tribunales Distritales de lo Fiscal, deben seguir funcionando con las mismas competencias establecidas antes de la vigencia de ese cuerpo legal, hasta que de conformidad a la ley se conformen e integren como Salas de las Cortes Provinciales, por tal razón debemos acudir principalmente al Código Orgánico Tributario, a efectos de conocer cuál es la competencia de este órgano jurisdiccional en este periodo de transición hasta que sean Salas de las Cortes Provinciales de Justicia, y luego señalar las competencias nuevas; el cuerpo legal tributario, en el Capítulo II del Libro Tercero artículos 220, 221 y 222, establece esta competencia; en este capítulo analizaré las acciones de impugnación y los otros asuntos de competencia de los Tribunales, pues en el capítulo tercero se abordará el tema de las acciones directas en concreto.



El artículo 220 del cuerpo legal en análisis enumera 7 acciones de impugnación que pueden proponer los contribuyentes o interesados, a saber:

1.- **“De las que se formulen contra reglamentos, ordenanzas, resoluciones o circulares de carácter general, dictadas en materia tributaria, cuando se alegue que tales disposiciones han lesionado derechos subjetivos de los reclamantes.”**, esta acción de impugnación, se puede proponer contra actos normativos, cuando se consideren violados derechos subjetivos del accionante, y por tal razón el pronunciamiento del Tribunal tiene un valor particular, así, el acto normativo dejará de aplicarse al reclamante únicamente, entonces sus efectos son particulares; los Tribunales hacen control de legalidad de dichos actos; por considerar de importancia para el análisis, transcribo la parte pertinente del fallo dictado por la Sala de lo Fiscal de la Ex Corte Suprema de Justicia dentro del Recurso de Casación 40-2002: **“... En el orden tributario, corresponde a los tribunales distritales de lo Fiscal conocer de aquellos que se refieren a la ilegalidad de reglamentos, ordenanzas y resoluciones o circulares de carácter general (Art. 234 numerales 1 y 2 del Código Tributario). El numeral 1 es aplicable a aquellos casos en los cuales “tales disposiciones han lesionado derechos subjetivos de los reclamantes”, el numeral 2 opera “cuando se persiga la anulación total o parcial, con efecto general, de dichos actos”. El énfasis es nuestro. La diferencia entre ambos casos estriba en que el pronunciamiento en el primero es de carácter particular y se proyecta únicamente sobre el administrado que propone la impugnación, en tanto que el segundo es de valor general, es decir erga omnes, y se proyecta tanto respecto del interesado o del colectivo que propone la impugnación cuanto sobre todos los administrados; en el primero debe existir lesión de los derechos subjetivos del reclamante por lo que debe tratarse de un acto administrativo dentro del cual se ha aplicado las normas impugnadas, en el segundo no hace falta tal lesión siendo su naturaleza objetiva; y, en el primero el pronunciamiento no incide en el sistema jurídico que permanece inmutado, en el segundo el sistema jurídico vertido en el reglamento, ordenanza o resolución o circular de carácter general queda**



modificado, por lo que debería publicarse en el Registro Oficial para el conocimiento general. Ambos casos pretenden purgar a las normativas mencionadas de vicios de ilegalidad. Sin embargo de ello, es de advertir que en ciertos casos la ilegalidad viene aparejada con la inconstitucionalidad de las normas ante lo cual la competencia para conocer de la impugnación se radica en el Tribunal Constitucional. Así resolvió esta Sala en el caso 42-1996, sentencia de 11 de febrero de 1998”.-

2.- “De las que se propongan contra los mismos actos indicados en el ordinal anterior, sea por quien tenga interés directo, sea por la entidad representativa de actividades económicas, los colegios y asociaciones de profesionales, o por instituciones del Estado, cuando se persiga la anulación total o parcial, con efecto general, de dichos actos;”, esta acción puede proponerse contra los mismos actos normativos indicados en el numeral 1, pero cuando lo que se persigue es la anulación total o parcial de esos actos normativos, caso en el cual el pronunciamiento del ente judicial tendrá un carácter general o erga omnes, es importante también decir, que para esta impugnación, no es necesario alegar que los actos normativos hayan lesionado derechos subjetivos de los reclamantes, ni tampoco puede aplicarse para estas el término señalado en el artículo 229 del Código Tributario; en este caso, debe modificarse el sistema jurídico respecto del acto normativo impugnado, por lo tanto, debería publicarse en el registro oficial la resolución para el conocimiento general. En ciertos casos la ilegalidad viene aparejada con la inconstitucionalidad de la normas, caso en el cual la competencia para conocer la impugnación corresponde a la Corte Constitucional, y debe ser tramita como una acción de inconstitucionalidad. La ex Corte Suprema de Justicia en algunos fallos ha sentado el precedente respecto de que es la corte citada la competente para ello; de conformidad con el artículo 185 del Código Orgánico de la Función Judicial, la competencia para conocer de estas acciones de impugnación, le corresponde actualmente a la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia.



3.- **“De las que se planteen contra resoluciones de las administraciones tributarias que nieguen en todo o en parte reclamaciones de los contribuyentes, responsables o terceros o las peticiones de compensación o de facilidades de pago.”**. Una de las facultades de la administración tributaria es la de resolución de los reclamos y recursos de los sujetos pasivos, el artículo 69 del Código Tributario manda que las autoridades tributarias están obligadas a expedir resolución motivada respecto de toda consulta, petición, reclamo o recurso que presenten los sujetos pasivos; por ello entonces, la acción contemplada en este numeral, es la más común; hay que aclarar, que con anterioridad a la vigencia de la Ley de Modernización del Estado, a efectos de proponer cualquiera de las acciones de impugnación contempladas en el artículo 220 del Código Tributario, era requisito indispensable, que previamente se haya deducido reclamo administrativo, es por ello que algunos tributaristas las denominaron como acciones indirectas, entre ellos el Dr. Washington Durango, que en su obra Legislación Tributaria Ecuatoriana (Corporación de Estudios y Publicaciones 1993) al respecto dice: **“Es la vía administrativa previa a lo judicial; si a juicio del contribuyente la Administración no se autojuzgó bien, el particular tiene facultades para demandar al Estado de la misma manera que pudiera hacerlo contra otro particular dentro de las relaciones civiles. A estas acciones se las denomina también indirectas porque previamente debe deducirse el reclamo administrativo, frente a las denominadas acciones directas, porque no necesitan agotar vía administrativa y directamente se pueden proponer ante el tribunal.”**; pero, la Ley de Modernización del Estado, Privatizaciones y Prestación de Servicios Públicos por parte de la Iniciativa Privada, en su artículo 38 dice **“Los Tribunales Distritales de lo Contencioso Administrativo y de lo Fiscal, dentro de la esfera de su competencia, conocerán y resolverán de todas las demandas y recursos derivados de actos, contratos, hechos administrativos, y reglamentos expedidos, suscritos o producidos por las entidades del sector público. El administrado afectado presentará su demanda o recurso ante el tribunal que ejerce jurisdicción en el lugar de su domicilio. El procedimiento será el previsto en la Ley de la Jurisdicción Contencioso Administrativa o**



Código Tributario, en su caso. No se exigirá como requisito previo para iniciar cualquier acción judicial contra las entidades del sector público la proposición del reclamo y agotamiento en la vía administrativa. Empero, de iniciarse cualquier acción judicial contra alguna institución del sector público, quedará insubsistente todo reclamo que sobre el mismo asunto se haya propuesto por la vía administrativa.”, con lo cual se faculta al contribuyente o sujeto pasivo, el presentar una impugnación, sin necesidad de haber agotado la vía administrativa, situación esta que incluso a criterio de algunos profesionales del derecho estaba ya permitida por el artículo 217 del Código Tributario, que otorga a los Tribunales Distritales de lo Fiscal, la potestad de conocer y resolver las controversias que se susciten entre las administraciones tributarias y los contribuyentes **“... por actos que determinen obligaciones tributarias o establezcan responsabilidades en las mismas o por las consecuencias que se deriven de relaciones jurídicas provenientes de la aplicación de leyes, reglamentos o resoluciones de carácter tributario.”**; la Sala de lo Fiscal de la Ex Corte Suprema de Justicia, en el fallo 135-06, publicado en el Registro Oficial Entrega Especial No. 17 del 21 de febrero de 2008, manifiesta el criterio indicado; y es esa misma Sala, que en fallos de triple reiteración sentó jurisprudencia respecto a que si bien en aplicación del artículo 38 de la Ley de Modernización, no era necesario agotar la vía administrativa, la acción requería la existencia de un acto, hecho o contrato administrativo previo, que es el que se impugna, fallos dictados dentro de los juicios: 49-97 y 63-97 publicados en el Registro Oficial No. 244 del 15 de enero de 2001; y, 82-97 publicado en el R.O. No. 43 del 24 de marzo de 2000;

4.- **“De las que se formulen contra un acto administrativo, por silencio administrativo respecto a los reclamos o peticiones planteados, en los casos previstos en este Código;”**; hasta la reforma dada en el año 1994, existía en el Código Tributario la institución de la denegación tácita de los reclamos, peticiones o recursos administrativos, si la autoridad tributaria no los resolvía en los plazos fijados en ese cuerpo legal, en concordancia con ello, el numeral cuarto del artículo 234 de ese entonces, (hoy 220) contenía la



posibilidad de impugnación del acto administrativo “... **por denegación tácita o silencio administrativo...**”, cuestión que a pesar de constar en el Código Tributario, fue incluida en la primera disposición final de la ley 51 publicada en el Registro Oficial No. 349 de 31 de diciembre de 1993, que dice: “**En todos aquellos casos en que el Código Tributario y demás Leyes Tributarias no prevean plazos específicos para resolver o atender peticiones, reclamaciones o recursos de los contribuyentes, la administración fiscal tendrá el plazo de noventa días para pronunciarse.- Salvo que las pertinentes normas tributarias prevean expresamente otro efecto, el silencio administrativo en el ámbito tributario siempre será considerado como negativa tácita de la petición, reclamación o recurso respectivo, y facultará al interesado para el ejercicio de la acción que corresponda.**”; norma que duró hasta la expedición de la Ley 05 publicada en el Registro Oficial No. 396 del 10 de Marzo de 1994, la cual en su artículo 2, sustituye la primera disposición final de la ley 51 ya copiada por la siguiente: “**A partir del 1 de enero de 1995, en todos aquellos casos en que el Código Tributario y demás Leyes Tributarias prevean o no plazos específicos para resolver o atender peticiones, reclamaciones o recursos de los contribuyentes, la administración fiscal tendrá el plazo de ciento veinte días hábiles para pronunciarse.- Si vencido el plazo señalado en el inciso anterior no hubiere pronunciamiento expreso respecto de las peticiones, reclamaciones o recursos que se presenten a partir de la fecha indicada, el silencio administrativo se considerará como aceptación tácita de los mismos.**”; en el suplemento del registro oficial No. 38 del 14 de junio de 2005, se publica la Codificación del Código Tributario, efectuada por la Comisión de Codificación del Congreso Nacional, la cual ha sido objeto múltiples comentarios y análisis por parte de los profesionales del derecho y tributaristas del país, los cuales dicen que el Congreso no conoció ni debatió el texto, y se la mandó a publicar a falta de pronunciamiento del ente legislativo, pasa por el tema de que “**Complica innecesariamente el sistema Tributario.- Se remite a otros cuerpos legales cuyas normas son supletorias.- Se adicionan, suprimen, mutilan, y modifican las normas vigentes interpretándolas sin coherencia lógica.- Alteran gravemente el contenido conceptual de varias**



normas originales, afectando con ello a todo el sistema tributario.- Se transcriben, dándole carácter de normas positivas, a disposiciones secundarias.- Crean sanciones o varían las existentes, en lo relativo al régimen penal de Contravenciones y Faltas Reglamentarias.- Se violenta el principio de la Seguridad Jurídica.” (Conclusiones del análisis Reunión de Tributaristas Cuenca); y, existen errores en la normativa codificada. Respecto del cambio del principio de la denegación tácita por el de aceptación tácita, se manifiesta que en nuestro ordenamiento jurídico no se ha eliminado totalmente el silencio negativo, así tenemos que dos artículos del Código Tributario tratan de la “Aceptación Tácita”, el 104 y el 134, los dos con situaciones diferentes y si se quiere contradictorias, así, el 104 es mandatorio y dice que **“La falta de resolución por la autoridad tributaria, en el plazo fijado en el artículo 132, se considerará como aceptación tácita de la reclamación respectiva, y facultará al interesado para el ejercicio de la acción que corresponda.”**, otorgándole esta norma al reclamante el derecho sobre todo lo reclamado o solicitado ipso iure; y la norma del 134 en cambio dice **“Aceptación tácita.- En todo caso, el silencio administrativo no excluirá el deber de la administración de dictar resolución expresa, aunque se hubiere deducido acción contenciosa por el silencio administrativo. En este evento, si la resolución expresa admite en su totalidad el reclamo, terminará la controversia; si lo hace en parte, servirá de elemento de juicio para la sentencia; y si la resolución fuere íntegramente negativa, no surtirá efecto alguno.”**. Resulta absurdo, que si por una parte la ley manda que la falta de resolución a los reclamos de los contribuyentes, dentro de los plazos legales, deba considerarse como aceptación tácita de lo reclamado, otorgándole derechos al contribuyente; por otra parte se pretenda que existiendo ya ese derecho del contribuyente, la administración pueda pronunciarse sobre lo reclamado, más aún, en el artículo 134 se pretende que pueda deducir una acción contenciosa por el silencio administrativo, situación que sería extraña por cuanto el derecho del contribuyente se encuentra ya configurado por el paso del tiempo y la no resolución de la administración tributaria. Con base en lo dicho podemos concluir, que es absurdo mantener dentro de las acciones de impugnación del 220 del Código Tributario, la cuarta **“por el silencio**



administrativo", pues si no existe resolución de la administración, opera de derecho la aceptación tácita, no cabría la acción de impugnación.

5.- **"De las que se propongan contra decisiones administrativas, dictadas en el recurso de revisión;"** En esencia el denominado Recurso de Revisión, en la nueva normativa tributaria se considera como extraordinario, teniendo en el caso de la administración tributaria central, el señor Director General del Servicio de Rentas Internas, la potestad facultativa extraordinaria de iniciar, de oficio o por insinuación debidamente fundamentada de parte interesada un proceso de revisión de los actos administrativos firmes o resoluciones ejecutoriadas de naturaleza tributaria, cuando estos adolezcan de errores de hecho o de derecho, en los casos que taxativamente se indican en el artículo 143 del Código Tributario; desde la codificación del cuerpo legal indicado, la administración tributaria, aplicando textualmente la ley, y haciendo uso de su **"facultad extraordinaria"**, en la mayoría de casos, cuando existía insinuación del recurso, mediante una providencia administrativa, declaraba la improcedencia del recurso y ordenaba su archivo, con lo cual quedaba sin tramitarse y por ende sin posibilidad legal alguna para que el contribuyente haga impugnación judicial del acto resolutorio del recurso, pues este no llegaba a emitirse; y por cuanto, de conformidad con los artículos 147 y 148 del Código Tributario solo la resolución que confirme, invalide, modifique o sustituye el acto revisado puede ser impugnada vía acción contencioso tributaria. La Ex Corte Suprema de Justicia, en más de veinte fallos dictados dentro de Recursos de Casación, sentó el criterio de que este recurso de revisión es facultad oficiosa y extraordinaria de la administración tributaria; pero, ante el accionar administrativo que no daba tramite a los recursos insinuados por parte interesada, lo cual en cierta medida provocaba indefensión, la Corte Nacional de Justicia, acogiendo fallos de triple reiteración, mediante Resolución publicada en el Registro Oficial No. 93 de 22 de diciembre de 2009 resolvió declarar la existencia como precedente jurisprudencial obligatorio el siguiente: que **"En aplicación del artículo 144 del Código Tributario, se determina que cuando el recurso de revisión ha sido insinuado por el particular, al amparo del art. 143 del Código Tributario, la**



Autoridad Tributaria competente dará el trámite correspondiente, sin que sea posible ordenar, sin más, su archivo”; con la norma trascrita, ahora siempre que se insinúe recurso de revisión debe emitirse resolución motivada, y ella puede ser objeto de impugnación en la vía contenciosa.

6.- **“De las que se deduzcan contra resoluciones administrativas que impongan sanciones por incumplimiento de deberes formales;”** el artículo 96 del Código Tributario señala cuales son los deberes formales de los contribuyentes o responsables, el incumplimiento de ellos acarrea responsabilidad pecuniaria para el sujeto pasivo de la obligación conforme al artículo 97 ibídem, esta sanción debe ser impuesta por la administración tributaria mediante resolución, la cual puede ser impugnada de conformidad con el numeral en análisis.

7.- **“De las que se presenten contra resoluciones definitivas de la administración tributaria, que nieguen en todo o en parte reclamos de pago indebido o del pago en exceso;”**, el pago indebido y el pago en exceso son dos conceptos que están definidos en los artículos 122 y 123 del Código Tributario, y el numeral en estudio da la posibilidad de que ante una resolución que niega en todo o en parte los reclamos de pago indebido o de pago en exceso, el contribuyente pueda presentar una acción de impugnación contenciosa; en estricto sentido esto es procedente cuando la resolución niega el pago indebido, pero en el caso del pago en exceso, por mandato del inciso segundo del artículo 123 indicado, si el contribuyente no recibe la devolución del pago en exceso reclamado, o si no considera correcto el monto, **“... deberá presentar un reclamo formal para la devolución, en los mismos términos previstos en este Código para el caso de pago indebido.”**, disposición esta mandatoria pues dice **“deberá”**, que abre una nueva etapa administrativa previa a la judicial; o, debemos entender que es facultativo del contribuyente el hacer uso de una de las opciones: de conformidad con el numeral 7 en análisis impugnar ante los tribunales fiscales, la resolución negativa del pago en exceso, o ante la negativa presentar un “reclamo formal” ante la administración como en el caso de pago indebido.



8.- **“De las demás que se establezcan en la Ley”**, con este numeral queda abierta la puerta para cualquier impugnación de actos administrativos que puedan estar contemplados en la ley; si partimos del principio constitucional contenido en el artículo 173 de la Carta Magna, de que todo acto administrativo de cualquier autoridad del Estado puede ser impugnado tanto en vía administrativa cuanto judicial, se colige, que así no estuviese contemplado dentro de estas acciones de impugnación, se podrá impugnar cualquier acto administrativo tributario que fuere considerado perjudicial al contribuyente; además, en aplicación del artículo 217 del Código Tributario, la jurisdicción contenciosa tributaria puede conocer las controversias en general que se produzcan entre otras razones, **“... por las consecuencias que se deriven de relaciones jurídicas provenientes de la aplicación de leyes, reglamentos o resoluciones de carácter tributario.”**

El artículo 222 del Código Tributario establece otros asuntos de competencia de los Tribunales Distritales de lo Fiscal, los cuales son:

1.- **“De las excepciones al procedimiento de ejecución, señaladas en el artículo 212.”**, una vez citado con el procedimiento de ejecución o de conocer de este por cualquier medio, el coactivado dentro del término de veinte días, puede presentar un escrito de excepciones si considera que el procedimiento coactivo adolece de alguna de las causas señaladas en el artículo 212 del Código Orgánico Tributario, el funcionario ejecutor deberá dar a las excepciones el trámite señalado en el artículo 279 del código ibídem, y, el Tribunal procederá conforme a los artículos 280 y siguientes del mismo cuerpo legal.

2.- **“De las tercerías excluyentes de dominio que se deduzcan en coactivas por créditos tributarios.”**. Dentro del procedimiento de ejecución coactiva, si el deudor no paga ni dimite bienes para el embargo, si la dimisión fuere maliciosa, si los bienes estuvieren situados fuera del Ecuador o no alcancen para cubrir el crédito, el ejecutor puede ordenar el embargo de



bienes; cumplido esto puede suceder que un tercero reclame sobre la propiedad de los bienes sujetos a la medida cautelar, esta reclamación deberá hacerla a través de una tercería excluyente de dominio, que se sujeta al procedimiento establecido en los artículos 177, 289 y siguientes del Código Tributario, la autoridad que conoce y decide sobre la tercería presentada es el Tribunal Distrital de lo Fiscal.

3.- “De los recursos de apelación de providencias dictadas en el procedimiento de ejecución, en los casos de los artículos 176, 191 y 209; y, de los recursos de nulidad, en los determinados en los ordinales 1, 2 y 3 del artículo 207.”; cada uno de los artículos indicados considera un caso diferente de apelación, así, el artículo 176 prevé, que si se discute la preferencia entre créditos tributarios y otros que no lo son, la controversia es resuelta por el funcionario ejecutor, y la decisión de este puede ser apelada ante el Tribunal Distrital de lo Fiscal dentro de los tres días de notificada; el artículo 191 versa sobre la calificación de posturas en el caso de remate de bienes inmuebles, y manda que será el ejecutor quien resuelva sobre ellas, la providencia que califique las posturas puede ser apelada para ante el Tribunal Fiscal dentro de tres días de notificada, debiendo concedérselo en 48 horas, y el Tribunal resolverlo dentro de diez días sin otra sustanciación. En el caso del artículo 209, si existe divergencia en la entrega material del bien rematado dentro del proceso coactivo, la debe resolver el funcionario ejecutor, y la decisión de este puede ser apelada para ante el Tribunal Distrital de lo Fiscal, dentro de tres días contados desde la notificación. En cuanto a los recursos de nulidad de remate, estos son conocidos por el Tribunal Distrital de lo Fiscal en los siguientes casos: **“Cuando no se hubieren publicado los avisos previos al remate o subasta, en la forma establecida en los artículos 184 y 204 de este Código.”**, **“Cuando se hubiere verificado en día y hora distintos de los señalados para el efecto,”** y, **“Cuando se hubiere verificado en procedimiento coactivo afectado de nulidad y así se lo declara por el Tribunal Distrital de lo Fiscal.”**, en estos casos la nulidad podrá reclamarse únicamente junto con el recurso de apelación del auto de calificación definitivo, conforme al artículo 191.



Las tres primeras acciones indicadas, y señaladas en el Código Tributario como otros asuntos de competencia de los Tribunales, se refieren entonces únicamente al proceso coactivo de cobro de créditos tributarios, y a las circunstancias que dentro de ellas puedan presentarse.

4.- **“De los conflictos de competencia suscitados entre autoridades de distintas administraciones tributarias, conforme al artículo 80.”**. Si distintas administraciones tributarias creen tener competencia tributaria sobre un caso en particular, corresponde al Tribunal Distrital de lo Fiscal, el definir conforme a ley cuál de ellas la tiene, todo conforme al artículo 301 del Código Tributario.

5.- **“Del Recurso de queja;”**. Si en cualquiera de los casos en los cuales la administración tributaria por mandato legal, como por ejemplo el del artículo 216 del Código Tributario, debe remitir para conocimiento y resolución del Tribunal Distrital de lo Fiscal lo actuado en etapa administrativa, no lo hiciere, el afectado puede concurrir y presentar una queja ante el Presidente del Tribunal, quien debe oír por el término de cinco días al funcionario respectivo de la administración, luego de lo cual dictará resolución sobre la queja en el plazo de cinco días, sobre esta resolución no habrá recurso alguno; el artículo 303 del Código Tributario contiene los requisitos del escrito de queja. Según la gravedad de la falta cometida por el funcionario público, se le puede imponer una multa de veinte a cuatrocientos dólares, sin perjuicio de ordenar la destitución del cargo del funcionario ejecutor en caso de reincidencia. Si la queja no tiene fundamento, será sancionado el proponente con una multa de cuarenta a cuatrocientos dólares.

6.- Dice el numeral séptimo del artículo 222 del Código Tributario, **“De los demás que le atribuya la ley.”**, se prevé que la misma ley tributaria u otras leyes puedan contener la posibilidad de que el contribuyente concorra con acciones de impugnación ante los tribunales, y que esas acciones no se encuentren contempladas en las señaladas en los artículos 220, 221 y 222 del



Código Tributario ya analizadas, dejándose por lo tanto la puerta abierta para que estas puedan ser presentadas.

Como se indicó ya, en la actualidad los Tribunales Distritales de lo Fiscal, por mandato de la disposición transitoria cuarta del Código Orgánico de la Función Judicial se encuentran funcionando con el régimen y las competencias establecidas antes de la vigencia de este Código, hasta que el nuevo Consejo de la Judicatura integre las respectivas Salas de las Cortes Provinciales.

Para efectos de conocimiento general, es menester, al menos señalar cuáles serán las competencias de las Salas de lo Contencioso Tributario de las Cortes Provinciales de Justicia, previo a lo cual de una lectura somera del Código Orgánico de la Función Judicial en la parte correspondiente, podemos indicar que, no existe una completa definición respecto a que los actuales tribunales sean Salas de las Cortes Provinciales, eso se desprende de lo siguiente: el capítulo III del Título III del Código Orgánico de la Función Judicial trata de los Órganos Jurisdiccionales, siendo estos conforme al artículo 170 de la sección 1 que trata de la organización “... **las juezas y jueces de paz; los tribunales y juzgados que establece este Código; las cortes provinciales de justicia y la Corte Nacional de Justicia.**”, (el subrayado me corresponde); el artículo 183 que se encuentra en la sección II “**Corte Nacional de Justicia**”, respecto de la integración de las Salas Especializadas de la Corte Nacional de Justicia dice que en ella funcionarán entre otras la siguiente: “**2. Sala de lo Contencioso Tributario.**”, que tiene competencia para conocer los recursos de casación en materia tributaria, inclusive la aduanera; a su vez, en la Sección III, “**Cortes Provinciales**” su artículo 206 en cuanto a la conformación de las Cortes Provinciales dice, que las juezas y jueces de ellas “... **se organizarán en salas especializadas en las materias que se correspondan con las de la Corte Nacional de Justicia.**”, y en el artículo 208 se establece la competencia de las Salas de las Cortes Provinciales, y como es lógico en ellas constan en primer término el conocer en segunda instancia los recursos de apelación y nulidad; además de: conocer en primera y segunda instancia toda causa penal o de tránsito que se promueva contra personas que tiene fuero de corte



provincial; conocer en segunda instancia los asuntos colusorios; actuar como tribunal de instancia en aquellos casos que mande la ley; dirimir la competencia entre jueces; conocer en última instancia las causas para el reconocimiento u homologación de las sentencias extranjeras; recibir las dudas de las juezas y jueces de su distrito y enviarlas a la Corte Nacional con el informe correspondiente; y las demás que establezcan la constitución la ley y los reglamentos. De lo dicho las Cortes Provinciales, actúan principalmente como tribunal de instancia; dentro de esta sección, no se encuentran contempladas las salas Especializadas de lo Contencioso Tributario y Administrativo, esto se deduce por cuanto en la sección siguiente la IV de los **“Tribunales y Juzgados”**, el parágrafo II trata de las **“Juezas y Jueces de lo Contencioso Administrativo y de lo Contencioso Tributario.”**, es decir, que los actuales Tribunales, en estricto sentido, no estamos considerados dentro de las Cortes Provinciales, sino dentro de los Tribunales y Juzgados, a pesar de que en el artículo 218 se diga **“Habrá salas de lo Contencioso Tributario en las Cortes Provinciales que establezca el Consejo de la Judicatura, quien determinará el ámbito de su competencia.”**; como se indicó, las salas de las Cortes Provinciales, en primer lugar corresponden a una circunscripción territorial “provincial”; segundo, son en estricto sentido tribunales de apelación; por su parte de llegar a ser Salas de las Cortes Provinciales los actuales Tribunales Distritales, tendrían competencia de única o última instancia en las causas señaladas en el artículo 219 como atribuciones y deberes, y que revisaremos más adelante; y, la circunscripción territorial o competencia territorial ya no sería provincial sino distrital; el artículo 155 del código en análisis dice acerca de la división territorial, que las cortes, tribunales y juzgados se organizan así: **“2.- Las cortes provinciales, con sus correspondientes salas especializadas, con jurisdicción en una provincia, que constituyen los distritos judiciales;”**, lo cual nos lleva a preguntarnos, ¿se crearán Salas Especializadas de lo Contencioso Tributario en todas las Cortes Provinciales del País?, o ¿siendo Sala Especializada de una Corte Provincial la cual conforme al artículo 155 indicado tiene jurisdicción provincial, puede tener jurisdicción en varias provincias por así decidirlo el Consejo de la Judicatura?.



En la reunión llevada a efecto en la ciudad de Quito en el año 2009, por conmemorarse los cincuenta años de la Justicia Especializada en materia contenciosa tributaria en el Ecuador, se hizo un análisis al respecto, habiéndose concluido, que existían razones suficientes para seguir manteniendo una justicia especializada en esta materia, con la misma estructura de los actuales tribunales distritales, esto serviría inclusive para consolidar las denominadas regiones autónomas que contempla nuestra actual constitución, y que se producen por la unión de dos o más provincias, en las cuales deben ejercer competencia los gobiernos regionales autónomos. Existen también razones constitucionales que llevan a creer, que el constituyente previó la existencia de los tribunales distritales, pues el artículo 22 del Régimen de Transición dice **“... una vez promulgada la ley que regule la conformación y funcionamiento del Consejo de la Judicatura, este organismo conformará la Corte Nacional de Justicia, también procederá a organizar las cortes provinciales de justicia y los tribunales distritales y penales ...”**; por estas razones, se ha propuesto a la legislatura un proyecto de ley, a efectos de mantener la actual estructura de los tribunales distritales tanto de lo fiscal cuanto de lo administrativo, que servirían para consolidar la justicia especializada en estos campos.

Independientemente de lo dicho, el Código Orgánico de la Función Judicial vigente, en su artículo 219 establece las atribuciones y deberes de las juezas y jueces que integren las Salas de lo Contencioso Tributario, siendo están:

“1.- Conocer y resolver las controversias que surgen entre las administraciones tributarias y los contribuyentes, responsables o terceros por actos que determinen las actuaciones tributarias o que establezcan responsabilidades de las mismas o por las consecuencias que se deriven de las relaciones jurídicas provenientes de la aplicación de las leyes, reglamentos o resoluciones de carácter tributario;”



Esta primera atribución no es más que una copia, y una mala copia, de lo que respecto de la jurisdicción contencioso-tributaria dice el artículo 217 del Código Orgánico Tributario, digo mala copia, por cuanto en el artículo 217 se dice “... **por actos que determinen obligaciones tributarias...**” y no “... **por actos que determinen las actuaciones tributarias...**”; se lee además en el 217 “... **o establezcan responsabilidades en las mismas...**” y en el 219 “.... **o que establezcan responsabilidades por las mismas...**”; lo cual tiene efectos totalmente diferentes a la lógica del artículo 217; pero esto servirá para otros análisis y en otras circunstancias.

2.- “**Conocer de las impugnaciones que presenten los contribuyentes o interesados directos contra todo acto administrativo de determinación tributaria proveniente de la administración tributaria nacional, seccional o de excepción; inclusive de todo acto administrativo que niegue peticiones de compensación o facilidades de pago, niegue recursos de revisión, imponga sanciones por incumplimiento de deberes formales o niegue reclamos de pago indebido.**”.

En el numeral transcrito, se hace una suerte de compendio de algunas acciones indirectas de impugnación que de conformidad con el artículo 220 del Código Orgánico Tributario tienen competencia para conocer los actuales Tribunales Distritales de lo Fiscal, poniendo en este numeral los numerales tres, cinco, seis y siete, pero con una redacción un tanto diferente y extraña, pues al tratar de las impugnaciones de las peticiones de compensación, facilidades de pago, reclamos de pago indebido, el artículo 219 dice “... **de todo acto administrativo que niegue ...**” la redacción del 220 en cambio es “... **que nieguen en todo o en parte...**”, lo cual me parece más completo; además, respecto del recurso de revisión, se dice “... **que niegue recursos de revisión...**”, cuando la redacción del Código Tributario es más completa y clara al decir “**De las que se propongan contra decisiones administrativas, dictadas en el recurso de revisión...**”; no se dice nada al respecto del pago exceso.



3.- “Conocer de las acciones de prescripción de créditos tributarios, intereses y multas, iniciadas contra la administración tributaria nacional, seccional o de excepción;”.

La primera acción directa contemplada en el artículo 221 del Código Orgánico Tributario es justamente la que se deduce para obtener la declaración de prescripción de los créditos tributarios, sus intereses y multas.

4.- “Conocer de las acciones que se propongan contra las registradoras y los registradores de la propiedad y mercantiles de su jurisdicción, por haberse negado, por razones tributarias, a inscribir cualquier acto o contrato, y las acciones subsiguientes contra tales funcionarias y funcionarios para liquidar daños y perjuicios causados por la ilegal negativa;”. Acción esta que no constaba en forma expresa en el Código Tributario, pero que se entendía puede ser conocida por los Tribunales Distritales conforme a los artículos 217 y 220 acción octava.

5.- “Conocer de las acciones directas del pago indebido propuestas contra la administración nacional, seccional y de excepción;”.

Al parecer se judicializa inmotivadamente la posibilidad de solicitar la devolución de pago indebido, entendido este conforme al artículo 122 del Código Orgánico Tributario; pues se abre la posibilidad de que el contribuyente acuda en forma directa ante la Sala Especializada, pretendiendo se reconozca y devuelva valores por ese concepto, sin que previamente haya acudido con su petición ante la administración tributaria, cuanto más que, la meta de la administración es llegar a la devolución automática de los valores que de conformidad con las declaraciones de los contribuyentes, son a su favor. El artículo 221 del Código Tributario tiene como acción directa en su numeral 5to la de pago indebido, pero sujeta a la condición de que el pago se haya efectuado después de ejecutoriada una resolución administrativa que niegue la reclamación de un acto de liquidación o determinación de obligación tributaria, lo cual si tiene lógica.



Los numerales 6, 7, 8 y 9 dicen **“Conocer de las acciones de pago por consignación que se propongan contra la administración tributaria nacional, seccional o de excepción; 7. Conocer de los recursos de queja que se propusieren contra las autoridades tributarias; 8. Conocer de las excepciones al procedimiento de ejecución; 9. Dirimir la competencia entre autoridades tributarias, conforme el Art. 80 del Código Tributario, si el conflicto surge entre autoridades tributarias de su jurisdicción o entre éstas y las de otro territorio, en cuyo caso conocerá el tribunal que ejerza jurisdicción en el territorio de la autoridad provocante;”**.

Estas acciones de impugnación también se encuentran ya en el Código Orgánico Tributario, pero allí si diferenciadas entre acciones directas y otros asuntos de competencia de los tribunales, así constan en el mismo orden en el numeral segundo del artículo 221, numeral sexto del artículo 222, numeral primero de la última norma indicada, y numeral 5 de ese mismo artículo 222.

Entre las disposiciones reformativas y derogatorias del Código Orgánico de la Función Judicial, la número 8 se refiere a las reformas al Código Tributario, siendo la primera de ellas la que manda que, donde diga **“Tribunal Distrital de lo Fiscal”, “magistrado”, , “el magistrado de sustanciación”, “ministro de sustanciación”, “Tribunal”, “Sala”, “Presidente”, “Presidente de la Sala”, “Presidente del Tribunal”,** debe leerse como **“la jueza o juez de lo contencioso tributario”**, y, donde diga **“Secretario General”**, debe leerse **“Secretario”**; en el número 2, se derogan expresamente los artículos 218, 219, 224, 225, 226, y el primer inciso de los artículos 274 y 355; es decir, que no se han derogado expresamente los artículos 220, 221 y 222, que contienen la competencia de los Tribunales Distritales, deberíamos entender que existe derogatoria tácita, por cuanto al parecer ya no existirían estos tribunales; pero, las acciones señaladas en el Código Tributario, son más detalladas y completas, que las establecidas en el Código Orgánico de la Función Judicial.



CAPÍTULO SEGUNDO

LA PRESCRIPCIÓN:

Punto principal del presente estudio, es justamente la prescripción como un modo de extinción de la obligación tributaria, y particularmente como una de las acciones directas que actualmente pueden conocer y resolver los Tribunales Distritales de lo Fiscal, de conformidad con el artículo 221 del Código Orgánico Tributario que les otorga competencia para ello y dice **“De las que se deduzcan para obtener la declaración de prescripción de los créditos tributarios, sus intereses y multas.”**; y, en el futuro, en caso de que los tribunales se transformen en Salas de las Cortes Provinciales de Justicia, de conformidad con la acción tercera del artículo 219 del Código Orgánico de la Función Judicial, les corresponderá conocer de las acciones de prescripción de créditos tributarios, intereses y multas.

Previo a entrar en el tema eminentemente tributario de la prescripción, es necesario ubicar a esta institución jurídica dentro del derecho en general. El antecedente de la prescripción conforme lo señalan los estudiosos del derecho, se encuentra en el derecho romano, en donde se consolidó como institución jurídica, en sus inicios existía únicamente la usucapión o prescripción adquisitiva, no la extintiva; en el derecho romano antiguo, las obligaciones de índole civil eran imprescriptibles, y las obligaciones pretorias eran prescriptibles, esto hasta Justiniano, con el cual todas las obligaciones se hicieron prescriptibles; la usucapión era un modo de adquirir la propiedad de las cosas por haberlas poseído y usado durante el tiempo determinado en las leyes, pues se suponía que si su propietario no hacía acción alguna en su bien durante un el término legal, abandonaba tácitamente su derecho, pudiendo en ese caso llegar a adquirirla su poseedor; siguiendo a Fernando Vidal, es indudablemente que este modo de adquirir el dominio era peligroso, por lo cual fue limitado en la Ley de las XII Tablas, en donde además de prohibirse la usucapión de las cosas robadas, se introduce como exigencia el justo título y la buena fe en el acto posesorio; luego se dieron nuevas formas de prescripción



adquisitiva, así tenemos la praescriptio longi temporis; esta forma de prescripción se fusionó con la usucapión en el Corpus Iuris Civilis obra de Justiniano, y en esta forma pasó a los códigos civiles que siguen el derecho romano germánico como el ecuatoriano.

Conforme consta de la pagina web dedicada al estudio del derecho romano (<http://derecho-romano.blogspot.com>), **“La prescripción extintiva era una institución propia del Derecho de Gentes, y desconocida por el derecho civil romano. Los pretores, morigerando el derecho civil, aceptaron la prescripción extintiva respecto de aquellas personas que siendo deudoras habían permanecido en situación de que no se les cobrara durante largo tiempo.”**

El jurista peruano Fernando Vidal Ramírez, en su estudio denominado **“En torno a la prescripción extintiva”**, publicado en la Revista Oficial del Poder Judicial del Perú Año 3, No. 5 /2009 dice: **“El decurso del tiempo como fenómeno jurídico y, más concretamente, como hecho jurídico, tiene especial relevancia en cuanto que puede ser extintivo de una relación jurídica, ya porque dé lugar a la constitución de una nueva, como en la prescripción usucupativa; ya porque también puede extinguir la pretensión que deriva del derecho integrado a ella, como en la prescripción extintiva; o porque puede extinguir el derecho mismo, como en la caducidad.”**

La prescripción ha sido definida de diferentes maneras, el mismo jurista Vidal dice de ella en la obra citada **“En una noción genérica, la prescripción se puede entender como un medio o modo por el cual, en ciertas condiciones, el decurso del tiempo modifica sustancialmente una relación jurídica.”**

Los juristas Doctores Rodrigo Patiño Ledesma y Teodoro Pozo Illingworth en su obra Léxico Jurídico Tributario dicen sobre la prescripción: **“Modo de extinguir derechos y obligaciones por el transcurso del tiempo, al no**



haber ejercitado las acciones dentro de los plazos establecidos en la ley.- Constituye el establecimiento definitivo de una situación jurídica, ya sea adquiriendo el dominio y demás derechos reales o extinguiendo acciones, obligaciones o derechos ajenos, por efecto del transcurso del tiempo y bajo las condiciones legales.- Se fundamenta en la influencia que el transcurso del tiempo ejerce sobre las relaciones jurídicas, y en nuestro caso sobre la obligación tributaria y sobre la intervención del poder recaudatorio de las administraciones tributarias, como una causa de pérdida del derecho de hacerlas efectivas.”.

2.1.- LA PRESCRIPCIÓN EN EL CAMPO CIVIL:

La prescripción romana fue acogida por los códigos modernos, y también por el Código Civil Ecuatoriano, estableciéndose ya las dos clases de ella: la adquisitiva, y la extintiva o liberatoria, de conformidad con el artículo 2392 la prescripción es un modo de adquirir las cosas ajenas, o de extinguir las acciones y derechos ajenos, por haberse poseído las cosas, o no haberse ejercido dichas acciones y derechos durante cierto tiempo, entonces en esta norma se encuentran contempladas las dos clases de prescripción, la primera como un modo de adquirir el dominio, conforme consta el artículo 603 del cuerpo legal indicado que dice **“Los modos de adquirir el dominio son la ocupación, la accesión, la tradición, la sucesión por causa de muerte y la prescripción.”**; y, la segunda como un modo de extinguir las obligaciones así lo dice el artículo 1583 **“Las obligaciones se extinguen, en todo o en parte ... 11. Por la prescripción.”**. Se pueden adquirir y perder por este modo, tanto los derechos reales como los derechos personales, así, haciendo uso de la prescripción adquisitiva, el poseedor de un inmueble por el tiempo y bajo las condiciones fijadas en la ley, puede adquirirlo; a su vez si una persona no ha ejercido una acción durante el tiempo fijado en la ley, puede perder su derecho, por extinción de la obligación que este contiene.

El Código Civil ecuatoriano contiene en su libro IV a las dos clases de prescripción, conforme lo manifiesta el Eduardo Carrión Eguiguren en su obra



“Curso de Derecho Civil De los Bienes”, esto se da por cuanto **“a.- porque las dos tienen ciertas reglas que le son comunes,- b.- porque ambas tienen un elemento fundamental común, que es el tiempo; y .- c.- por razones meramente históricas, puesto que igual sistema se encuentra en el Derecho romano y en el francés.”**; siendo su criterio de que la prescripción adquisitiva al ser **“... sustancialmente, un modo de adquirir que tiene como fundamento la posesión de las cosas, debe ser estudiada dentro del Libro II del Código Civil.”**, libro este que trata de de los bienes y su dominio, posesión, goce y limitaciones, criterio este con el cual concuerdo.

En el párrafo 1° del Título XL del libro cuarto del Código Civil se encuentran las normas básicas sobre la prescripción en general, en donde el artículo 2392 conforme ya lo mencionamos da una suerte de concepto de prescripción, trayendo el artículo siguiente, una norma de aplicación obligatoria que dice **“El que quiera aprovecharse de la prescripción debe alegarla. El juez no puede declararla de oficio.”**, el siguiente señala que esta puede ser renunciada expresa o tácitamente, pero solo después de cumplida; además conforme al artículo 2395 puede renunciar a la prescripción únicamente el que pueda enajenar; y el fiador podrá oponer al acreedor la prescripción renunciada por el principal deudor (2396). Conforme al artículo 2397, las reglas relativas a esta institución se aplican en forma igual a favor o en contra del estado, y demás instituciones del sector público, y de los individuos particulares que tiene la libre administración de sus bienes y derechos.

La normativa aplicable para la prescripción extintiva de acciones y derechos consta del párrafo 3° del Código mencionado, exigiéndose para ella solamente un lapso de tiempo durante el cual no se hayan ejercido dichas acciones, siendo este tiempo, conforme al artículo 2415, en general de cinco años para las acciones ejecutivas y de diez para las ordinarias; respecto de la acción hipotecaria y de las demás que preceden de una obligación accesorio, estas prescriben junto con la obligación a la que acceden; se manda en el artículo 2417, que toda acción por la cual se reclama un derecho, se extingue por la prescripción adquisitiva del mismo derecho. En los tres artículos



siguientes se trata de la interrupción y suspensión de la prescripción extintiva de acciones, pudiendo ser la interrupción de índole natural o civil, la primera se da cuando el deudor ya sea de forma expresa o tácita reconoce la obligación, y la segunda se produce con la citación de la demanda judicial, excepto en los siguientes casos: cuando la citación no se ha realizado en forma legal; si el recurrente desistió expresamente de la demanda o cesó en la persecución por más de tres años; y, si el demandado obtuvo sentencia favorable. La norma del artículo 2420 manda que la prescripción que extingue obligaciones se suspende a favor de las siguientes personas: menores, dementes, sordomudos y de cuantos estén bajo potestad paterna o bajo tutela o curaduría.

El Dr. Norberto J. Novellino, en su obra Manual de la Prescripción Adquisitiva y Liberatoria, refiriéndose a que el tiempo es una condición ineludible de la vida humana, y por lo tanto ejerce gran influencia en las relaciones jurídicas dice: “**Lo cierto es que, en lo concerniente a la adquisición o pérdida de los derechos; el tiempo interviene en conjunción con otros factores, mediante la institución de la prescripción, cuyo fundamento reside en la conveniencia general de terminar con situaciones inestables y de mantener la paz de las familias, la cual no puede verse alterada por la repercusión de hechos ocurridos con mucha antelación.- Ello debe ser de este modo porque si durante un largo tiempo el posible titular de una acción se abstiene de ejercerla, la ley no le admite hacerlo cuando se han borrado de la memoria de los interesados las circunstancias del acto o se han destruido o desaparecido los documentos probatorios de la extinción o no del derecho que se invoca.**”; con lo cual se daría seguridad y fijeza a los derechos; además, de que la inacción del titular de un derecho haría presumir su abandono; sostiene el jurista mencionado, que la ley no está obligada a proteger la desidia, la negligencia o el abandono, no pudiendo los derechos mantenerse indefinidamente en el tiempo a pesar del desinterés del titular. La mayoría de autores consultados coinciden en que la prescripción es fundamental para el mantenimiento de la seguridad jurídica, y es de orden social o público, con lo cual se define ante la sociedad quien es el “... **titular efectivo de los derechos, y también el garantizar a quien tiene un deber o**



una deuda, que no pesará indefinidamente sobre él y sus herederos, la responsabilidad de cumplir con una obligación o con un deber, ya que la sola posibilidad de que algo sea eternamente exigible plantearía al Derecho gravísimos problemas y, probablemente, haría imposible no sólo la vida social sino también la administración de justicia.”, conforme lo sostiene la Jurista peruana Carmen del Pilar Robles Moreno, en su estudio expuesto en el blog <http://blog.pucp.edu.pe/item/19426/la-prescripcion-en-materia-tributaria>. Por ello si una persona no ejercita su derecho dentro de un periodo de tiempo determinado en la ley, se presume que no tiene interés en el, procediendo a beneficiar al deudor; es necesario también indicar para la discusión y análisis, que en algunos casos el beneficiario de un derecho o acreedor, no lo ha hecho efectivo, por desconocer el domicilio de su deudor, o no tener contacto con él durante mucho tiempo, haciendo imposible su comparecencia ante las autoridades correspondientes a efectos de que responda por su deuda, ya sea porque no se encuentra en el país, o se esconde, en estos casos ¿será procedente que se alegue y se conceda la prescripción por el solo paso del tiempo?, la ley tiene para ello mecanismos que puedan proteger al acreedor, como aquella de la suspensión de los términos en los casos establecidos en ella. Entonces, de lo dicho podemos señalar, que la prescripción es de orden público, sustentado en la seguridad jurídica que deben tener las personas; Vidal Ramírez citado por Carmen Robles Moreno (obra citada) manifiesta que “... **conviene al interés social liquidar situaciones pendientes y favorecer su solución. La prescripción se sustenta, por tanto, en la seguridad jurídica y por ello ha devenido en una de las instituciones jurídicas más necesarias para el orden social.**”

Este instituto, que tiene como una de sus bases el transcurso del tiempo, no fue unánimemente aceptada por la doctrina y los juristas, Eduardo Carrión en su obra ya citada refiere a Bartolo de Sassoferrato, uno de los juristas más prominentes de la edad media, que escribió comentarios sobre todas las partes del Corpus Iuris Civilis, y fue el creador de la escuela de los comentaristas o postglosadores, quien dijo de la prescripción que era una “**institución inicua**”; a su vez, los juristas bizantinos, eran reacios a admitir que un hecho: la



posesión, se transforme en un derecho: el dominio, por el simple paso del tiempo, otros creen que la prescripción no es más que un despojo legalizado.

De lo ya manifestado y conforme a la normativa civil, y siguiendo lo que el respecto manifiesta el jurista ecuatoriano Juan Larrea Holguín en su obra **“Enciclopedia Jurídica Ecuatoriana”**, edición universitaria de septiembre de 2008, podemos ir definiendo las reglas generales de la prescripción, poniendo énfasis en primer término a que ésta debe alegarse, pues en el ámbito tributario conforme veremos más adelante, hubo jurisprudencia al respecto de que debía declararse de oficio.

Entonces, la primera regla es que la prescripción debe alegarse, esta es una doctrina generalizada en el ámbito mundial, y el Ecuador siguiendo a ella, en el artículo 2393 del Código Civil establece una norma mandatoria: **“El que quiera aprovecharse de la prescripción debe alegarla. El juez no puede declararla de oficio.”**, ha sido un principio general el de que el juez debe obrar a petición de parte, y excepcionalmente de oficio; esto en el campo civil, Larrea Holguín en la obra citada dice: **“Fuera del ámbito civil sí hay casos en que el juez puede declarar de oficio la prescripción: principalmente en el Derecho Penal, cuando la acción o la pena han prescrito, y en el campo del Derecho Procesal, en algunos casos de caducidad que participan del carácter prescriptivo.”**. La alegación de prescripción puede hacerse como acción o como excepción, ambas son totalmente válidas, y en el campo civil su uso es generalizado, siguiendo a Larrea Holguín **“No se duda que la prescripción pueda presentarse como excepción, ya que aún históricamente la prescripción surgió como una excepción destinada a extinguir las acciones.”**; respecto de su alegación mediante una acción, si bien se tenía dudas al respecto, por el reconocimiento del derecho ajeno que implicaba aquello, la jurisprudencia ha señalado el camino correcto de que efectivamente se puede proponer la prescripción no solo como excepción sino también como acción.



Una segunda regla general es que siempre debe existir un legítimo contradictor, en el caso de la prescripción adquisitiva, debería ser el propietario contra el cual el poseedor alega la prescripción; y tratándose de la extintiva de derechos, el legítimo contradictor sería el acreedor, quien dentro del proceso deberá acreditar su calidad de tal.

La tercera regla, también de importancia consiste en la posibilidad de renuncia de la prescripción, el artículo 2394 del Código Civil ecuatoriano así lo permite: **“La prescripción puede ser renunciada expresa o tácitamente; pero sólo después de cumplida.- Renunciase tácitamente, cuando el que puede alegarla manifiesta, por un hecho suyo, que reconoce el derecho del dueño o del acreedor. Por ejemplo, cuando cumplidas las condiciones legales de la prescripción, el poseedor de la cosa la toma en arriendo, o el que debe dinero paga intereses o pide plazo.”**, de la lectura del artículo transcrito, se entiende con absoluta claridad, que puede renunciarse tanto a la prescripción adquisitiva, cuanto a la extintiva.

Una última norma es la contenida en el artículo 2397 del Código Civil, respecto de que las reglas relativas a la prescripción se aplican igualmente a favor o en contra del estado, o de todas instituciones públicas, y de los particulares que tengan libre administración de sus bienes.

2.2.- LA PRESCRIPCIÓN EN EL CAMPO TRIBUTARIO:

Este instituto, si bien nace en el Código Civil, fue incorporado a los nuevos cuerpos legales que de este se desprendieron; en el Ecuador, teniendo como base el Proyecto de Código Fiscal elaborado por el jurisconsulto ecuatoriano Dr. Eduardo Riofrio Villagómez en 1948, se presenta para la discusión y aprobación el Proyecto de Código Fiscal; en la carta que el señor Ministro del Tesoro dirige al entonces Presidente de la República, le señala el contenido y propósitos del nuevo Código Fiscal, señalando como primer objetivo: **“Compilar en un solo cuerpo de Ley todo lo relativo al nacimiento, pago, compensación, prescripción y ejecución de los créditos tributarios**



fiscales...”, en el capítulo III del título primero se trata de la extinción de los créditos fiscales, y en la sección cuarta de este, de la prescripción, su artículo 29 dice que los créditos fiscales se extinguen por prescripción, dentro de los plazos y demás condiciones que se señalan en los artículos siguientes, en los cuales se establece que se puede reclamar la prescripción ya sea como acción o como excepción, esta última, dice el artículo 30 “... **podrá proponerse como reclamo administrativo con motivo de la notificación de los resultados de una acta de fiscalización o de estimación de oficio de un impuesto, así como en un procedimiento de ejecución que se haya iniciado contra un contribuyente.**”; y en cuanto al primero, el artículo 31 dice: “**La prescripción podrá proponerse como acción ante el Tribunal Fiscal, sea como contencioso tributario, cuando ha precedido resolución de última instancia en el proceso administrativo; sea para que el Tribunal declare la prescripción de un crédito tributario, exista o no una pretensión al respecto.**”. El artículo 32 establece como plazos para la prescripción cinco o diez años, procediendo el primero, cuando ha precedido liquidación del mismo y notificación al deudor; en cambio se produce la prescripción a los diez años, cuando no existe liquidación ni notificación previa; el artículo 33 regula lo referente a la interrupción de la prescripción señalando en lo principal que esta se interrumpe con la notificación del auto de coactiva en el procedimiento de ejecución.

En la Ley de Impuesto a la Renta de 1962, ya aparece en su artículo 115 la institución de la prescripción de la acción para la ejecución de créditos, estableciéndose el plazo de diez años desde el 01 de enero del año en que debió presentarse la declaración; o en cinco años, contados desde la fecha de notificación de un título de crédito o resolución que establecen deudas. En el Código Fiscal de 1963, se señala que la prescripción tiene lugar sobre los créditos fiscales, estableciendo plazos de cinco y diez años; por último la Ley de Impuesto a la Renta de 1964, estableció en su artículo 134 la prescripción de los créditos fiscales en el plazo de diez años.



El Modelo de Código Tributario para América Latina, publicado en el año 1967, que se expide con el fin de que constituya “... **un aporte significativo al mejoramiento de las legislaciones y de los procedimientos tributarios en los países de América Latina (...) constituya un valioso antecedente ... que estimule... el desarrollo del derecho tributario**” en su Título II, artículo 41 se refiere a los modos de extinción de la obligación tributaria, y del 55 al 60 específicamente sobre la prescripción de las obligaciones, estableciéndose los términos, su cómputo, la interrupción y suspensión, y en el artículo 60 se manda que lo pagado para satisfacer una obligación prescrita no puede ser materia de repetición o reembolso, aunque el pago se hubiere efectuado con conocimiento de la prescripción; creo importante transcribir el análisis del articulado que respecto de esta institución trae la segunda edición de este código publicada en el año 1968, en el cual se señala que el principio general del proyecto es de que todas las obligaciones tributarias son prescriptibles, haciendo hincapié en que los plazos para la prescripción deben ser breves, al contrario de muchas legislaciones latinoamericanas que a esa época los fijaban muy extensos. En los numerales 1 y 2 del artículo 55 se establecen extensiones al plazo para la extinción de la obligación en general por prescripción, lo cual se sustenta según la comisión redactora en que “**El número 1º. Prevé el caso de que el contribuyente no cumpla con la obligación de denunciar los hechos generadores violando así las disposiciones del Art. 132 y el caso de que el Fisco no pueda conocerlos cuando la determinación deba hacerse de oficio. Para esta última hipótesis el Proyecto se aparta de la solución frecuentemente recogida en el derecho comparado, de que el plazo para la prescripción no empieza a computarse hasta tanto el fisco conoce el hecho. El número 2º. Se refiere a situaciones más graves en las cuales el contribuyente oculta el hecho generador o extrae del país los bienes afectados al pago del tributo, circunstancias que implican una maniobra intencional para no cumplir sus obligaciones.**”. Dentro del proyecto consta unificado el tema de la caducidad y prescripción, esto se deduce del análisis que en él se hace del artículo 57 que trata de la interrupción de la prescripción: “**El Art. 57 se refiere a las causas interruptivas de la prescripción y responde a principios**



generalizados en el derecho común. (...) Este artículo al establecer el efecto interruptivo del acto de determinación, soluciona indirectamente el problema tan discutido en la doctrina y que en el derecho comparado ha recibido diferentes soluciones, de la existencia de un doble plazo de prescripción, uno para determinar la obligación, computado a partir del acaecimiento del hecho generador, y otro para pagar el crédito ya determinado. El sistema del Proyecto es del plazo único, pero en los hechos equivale al del doble plazo, como consecuencia del efecto interruptivo del acto de determinación o del reconocimiento de la deuda por parte del obligado. El nuevo plazo se computa a partir de estas interrupciones, dada las características de éstas, se regiría siempre por el término general previsto en el primer párrafo del Art. 55, ya que no se producirían las hipótesis de los números 1º. y 2º. de dicho artículo.”. En el artículo 58 se establece como única causa de suspensión del término para la prescripción, el de que se haya interpuesto peticiones o recursos administrativos, hasta sesenta días después que la administración tributaria adopte resolución definitiva, tácita o expresa, sobre los mismos.

El Modelo de Código Tributario para América Latina, junto con otras fuentes sirvió de base para emisión del Código Tributario del Ecuador en el año 1975, el mismo que con algunas reformas se encuentra en vigencia, y que en la parte pertinente de la prescripción será estudiado seguidamente.

Como se dijo ya, la madre del instituto en estudio es el Código Civil, y de allí pasó a los demás cuerpos legales, pero con particularidades propias, de la prescripción civil que es de dos clases adquisitiva y extintiva, nos enfocaremos únicamente en la extintiva o liberatoria, que es la regulada por el Código Tributario, entonces debemos hablar en estricto sentido de la extinción de la obligación tributaria; no toparemos aquí, la prescripción de índole penal tributaria, que si se encuentra regulada por el código tributario en su libro cuarto, y que es junto con la muerte del infractor, un modo de extinguir las acciones y sanciones por infracciones tributarias; en el campo tributario, como



se señaló, la prescripción tiene aspectos propios que la diferencian del régimen civil concretamente.

El libro primero del Código Tributario se refiere a lo sustantivo tributario, su título II a la obligación tributaria, el capítulo VI de este título a la extinción de la obligación tributaria, y la sección 5ª de este capítulo trata sobre la prescripción, el artículo 37 señala cuales son los modos de extinción de la obligación tributaria, constando al final la **“Prescripción de la acción de cobro.”**, una primera observación se da cuando tanto el artículo mencionado, cuanto el título de la sección 5ª, y el inicio del artículo 55 hablan de la “Prescripción de la acción de cobro.”, pero en el texto del artículo últimamente indicado se dice: **“La obligación y la acción de cobro de los créditos tributarios y sus intereses, así como de multas por incumplimiento de los deberes formales, prescribirá en el plazo de cinco años, contados desde la fecha en que fueron exigibles; y, en siete años, desde aquella en que debió presentarse la correspondiente declaración, si ésta resultare incompleta o si no se la hubiere presentado.”** (el subrayado es mío), es decir que no prescribe únicamente la acción que tiene la administración para poder cobrar las deudas tributarias, sino también la obligación en sí, esto se complementa, con lo que dice el artículo 37 del mismo cuerpo legal que señala a la prescripción como uno de los modos de extinguir la obligación tributaria; podrá decirse, que al haber perdido, por efectos de la prescripción, la administración, la capacidad de accionar el pago de la deuda, es lógico que no exista la obligación; pero en estricto sentido, la obligación tributaria es el vínculo jurídico personal que existe entre el estado o las entidades acreedoras de tributos y los contribuyentes o responsables de aquellos, en virtud de la cual debe satisfacerse una prestación al verificarse el hecho generador previsto en la ley; y la acción de cobro, es el acto que administrativamente realiza el ente acreedor del tributo, en ejercicio de la facultad recaudadora de tributos, atribución está contemplada en el artículo 71 del Código Tributario, y que debe ser efectuada en la forma y por sistemas que la ley o el reglamento establecen para cada tributo; entonces, al hablar de que prescribe la acción de cobro, debemos entender que se extingue la posibilidad de que la administración



pueda ejercer su facultad recaudadora mediante una acción, y siguiendo el mismo razonamiento, la prescripción de la “obligación”, no es más que la extinción de la misma, pues siempre que hablamos de esta institución en el Código Tributario se trata de la extintiva, de lo dicho creo entonces que las referencias que se hacen en los artículos 37 y 55, y en el título de la sección 5ª, deben ser más precisas y completas, y no decir únicamente **“prescripción de la acción de cobro”**, sino como consta efectivamente en el artículo 55 **“prescripción de la obligación tributaria y de la acción de cobro”**, allí habría correspondencia total entre lo que manda el texto del artículo y su título, pues, la obligación tributaria es el derecho que tiene ya a su favor la administración, y la acción es la atribución que tiene el ente administrativo, para, ejerciendo su facultad recaudatoria, poder cobrar al deudor tributario.

Al respecto de lo mencionado, y siguiendo a la jurista peruana Carmen del Pilar Robles Moreno en su estudio **“La Prescripción en Materia Tributaria”**, ya mencionado **“Se entiende que en la prescripción extintiva se da de por medio la despreocupación del sujeto para exigir su derecho durante el lapso determinado de tiempo. Como es de nuestro conocimiento, el “derecho” consiste en la facultad o poder que se tiene para exigir el cumplimiento de algo que nos beneficia de otra u otras personas, a diferencia de la “acción” que constituye la atribución que la persona ejerce ante los tribunales o la autoridad respectiva para que hagan realidad “su derecho”.**

En nuestro Código Tributario consta de manera expresa que prescriben la obligación y la acción de cobro; únicamente para efectos de conocimiento tomo lo que dice la Dra. Robles Moreno acerca de ello en el estudio indicado en líneas anteriores, pues en el Perú la prescripción no constituye un medio de extinción de la obligación de deudas tributarias, y el deudor **“... vencido el plazo prescriptorio ... queda liberado de la acción de la Administración Tributaria para que ésta pueda determinar la deuda tributaria, exigir los pagos o aplicar sanciones. Por ello, en el supuesto caso que el contribuyente pague una deuda ya prescrita, no tiene derecho a la**



devolución de lo pagado, justamente porque el pago efectuado no tiene naturaleza de un “pago indebido”, sino que se le entiende como una renuncia al derecho ganado, por otro lado, si no paga es claro que la Administración no puede ejercer su potestad tributaria para el cobro de lo adeudado, siempre que la deuda se encuentre prescrita.”, no pudiendo la administración ejercer acción alguna para el cobrar la deuda.

En nuestro sistema, por cuanto la prescripción debe ser declarada judicial o administrativamente, no de oficio sino a petición expresa de parte, si un deudor voluntariamente cancela una deuda tributaria antes de esa declaratoria, a pesar de que ha transcurrido el plazo legal para que sea declarada prescrita, el pago extingue la obligación tributaria, sin que se pueda reclamar con posterioridad como pago indebido, pues éste conformidad con el artículo 122 del Código Tributario es aquel que se realiza por tributos no establecidos legalmente, del que exista exoneración, del que se ha efectuado sin que haya nacido la obligación tributaria, o aquel que se ha satisfecho o exigido ilegalmente o fuera de la medida legal; y, el caso en relación no se ajusta a la norma de pago indebido; pero, si un deudor cancela una deuda tributaria que previamente ha sido declarada judicial o administrativamente como prescrita, podría reclamar el pago como indebido.

Las normas del Código Civil que se refieren a la prescripción nos pueden ilustrar más sobre el tema, pues si el deudor paga una obligación prescrita, pero esa prescripción no está todavía declarada como tal, ha efectuado el pago de una obligación natural, por lo tanto ese pago no puede ser objeto de repetición, aclarando aún más: el acreedor no podía legalmente cobrar la deuda, y el deudor no estaba obligado jurídicamente a su pago, pero pagó, no existe pago indebido, pues la deuda existía realmente. El artículo 1486 del Código Civil dice:

“Las obligaciones son civiles o meramente naturales.

Civiles, las que dan derecho para exigir su cumplimiento.



Naturales, las que no confieren derecho para exigir su cumplimiento; pero que, cumplidas autorizan para retener lo que se ha dado o pagado en razón de ellas.

Tales son:

1o.- Las contraídas por personas que, teniendo suficiente juicio y discernimiento, son, sin embargo, incapaces de obligarse según las leyes, como los menores adultos;

2o.- Las obligaciones civiles extinguidas por la prescripción;

3o.- Las que proceden de actos a que faltan las solemnidades que la ley exige para que surtan efectos civiles; como la de pagar un legado impuesto por testamento que no se ha otorgado en la forma debida; y,

4o.- Las que no han sido reconocidas en juicio, por falta de prueba.

Para que no pueda pedirse la restitución en virtud de estas cuatro clases de obligaciones, es necesario que el pago se haya hecho voluntariamente por el que tenía la libre administración de sus bienes.”

El numeral 2 del artículo transcrito le da la categoría de obligación natural a aquellas obligaciones civiles extinguidas por la prescripción, nuestro Código Tributario nada dice al respecto, por lo cual considero que se puede aplicar analógicamente este artículo, y como consecuencia si se da el pago de una deuda tributaria que tenga la categoría de obligación natural, no puede reclamarse luego como pago indebido, la Sala de lo Tributario de la ex Corte Suprema de Justicia en el fallo de Casación dictado dentro del juicio 44-2001, ha señalado que cuando se satisface una obligación prescrita, esta se convierte en obligación natural en los términos del Código Civil, supletorio del Código Orgánico tributario. En consecuencia no cabe solicitar su devolución.



En algunos países que siguieron el Modelo de Código Tributario para América Latina, se aplica este principio, pues en ese modelo consta de su artículo 60 lo siguiente: **“Lo pagado para satisfacer una obligación prescrita no puede ser materia de repetición, aunque el pago se hubiera efectuado con conocimiento de la prescripción.”**

Conforme al principio de legalidad, únicamente por ley se pueden establecer, modificar, exonerar o extinguir impuestos, y solo por acto normativo de órgano competente se pueden establecer, modificar, exonerar y extinguir tasas y contribuciones, así lo manda el artículo 300 de la Constitución de la República del Ecuador; dice el artículo 15 del Código Orgánico Tributario que la obligación tributaria es el vínculo jurídico personal, que existe entre el Estado o las entidades acreedoras de tributos y los contribuyentes o responsables, **“... en virtud del cual debe satisfacerse una prestación en dinero, especies o servicios apreciables en dinero, al verificarse el hecho generador previsto en la ley.”**, verificado el hecho generador, nace la obligación tributaria, la misma que se constituye en un derecho del sujeto activo, el mismo que puede ser exigido mediante una acción de cobro, este derecho del fisco, y la facultad de recaudación de la obligación, o la acción de cobro, prescriben acorde a las disposiciones legales.

Entonces en materia tributaria, la prescripción es la pérdida del derecho que tiene la administración tributaria para cobrar los tributos, por no haber efectuado las acciones para el efecto dentro de los plazos contenidos en las leyes, a este instituto como al resto de modos de extinción de las obligaciones tributarias, deben aplicarse los principios tributarios y constitucionales, así el de reserva de ley, igualdad, seguridad jurídica, tipicidad, y como lo manifiesta Pérez Novaro en su obra citada pagina 144, **“... especialmente el carácter perecedero de la obligación tributaria...”**, corresponderá a la ley establecer los plazos de prescripción, la forma de interrumpirlos, etc.



El jurista uruguayo César Pérez Novaro (Modos de Extinción de la Obligación Tributaria foja 21) clasifica a las formas de extinguir la obligación, (que son las mismas establecidas en la ley tributaria uruguaya) en dos grupos partiendo del hecho de si se produce o no el enriquecimiento del sujeto activo del tributo: 1) Satisfactorios, y 2) No satisfactorios, en el primer grupo se encuentran el pago y la compensación, pues esos actos o hechos “... **conjuntamente con la extinción de la obligación tributaria producen también la satisfacción del interés del acreedor...**”; y en el segundo grupo coloca a la remisión y a la prescripción, pues considera que a ellos “... **el derecho le ha conferido el efecto de extinguir la relación obligacional sin que el crédito del sujeto activo haya sido satisfecho...**”, el autor mencionado, deja de lado a la confusión, pues en ella se funden las calidades de acreedor y deudor “... **que no resulta satisfactivo ni imputable al sujeto activo, sino que la extinción de la obligación tributaria se verifica por un hecho inherente a su estructura con independencia de si operó o no la satisfacción pecuniaria del sujeto activo.**” Criterio de clasificación que Novaro lo toma del Libro Sistema de Derecho Privado de Doménico Barbero. Con lo dicho, la prescripción sería entonces un modo “**no satisfactivo**” de extinguir las obligaciones tributarias.

Dentro del régimen tributario ecuatoriano, no existe uniformidad respecto al tratamiento de la prescripción, a pesar de que con las nuevas leyes se intenta darle un mismo sentido y reglas similares; si revisamos la normativa vigente hasta el año 2010 y la nueva tenemos lo siguiente:

La Ley Orgánica de Aduanas vigente hasta la publicación del Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversiones, en su artículo 17 decía que la obligación tributaria aduanera se extingue entre otras formas por prescripción, y en el artículo 23 se manifestaba: “**Prescripción.- La acción de la administración aduanera para cobrar las obligaciones tributarias, así como la acción de pago indebido del contribuyente, prescriben en el plazo de tres años contados desde la fecha de exigibilidad de la**



autoliquidación o de la rectificación de tributos firme o ejecutoriada, o del pago, en su caso.

La prescripción de las acciones de cobro de las obligaciones tributarias aduaneras será declarada por el Juez Fiscal de oficio o a petición de parte conforme a las normas del Código Tributario.”, aquí teníamos diferencias con las reglas de la prescripción que contiene el artículo 55 del Código Tributario, la primera en cuanto al plazo para que se produzca, pues en el artículo 23 copiado, y para efectos aduaneros exclusivamente era de tres años, en el Código Tributario tenemos el plazo de cinco y siete años dependiendo de las circunstancias indicadas en la norma; y, la segunda diferencia que para este estudio era trascendental, es de que la prescripción podía ser declarada ya sea de oficio o a petición de parte, a pesar de que se dice en el artículo 23 “... conforme a las normas del Código Tributario.”, en este cuerpo legal, al final del artículo 55 se manda que la prescripción “... debe ser alegada expresamente por quien pretende beneficiarse de ella...”, sin que el juez o autoridad administrativa pueda declararla de oficio; el análisis correspondiente a este punto se hará más adelante.

El Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversiones, se publica en el suplemento del Registro Oficial No. 351 del 29 de diciembre de 2010, y en literal q. de las disposiciones derogatorias, deroga la Ley Orgánica de Aduanas; respecto del tema en análisis, el artículo 114 de este cuerpo legal trata de la extinción de la obligación tributaria aduanera, señalando como una de sus formas a la prescripción; y en el artículo 120 se dice: “La acción de la Administración Aduanera para cobrar las obligaciones tributarias prescribe en el plazo de cinco años contados desde la fecha en que fueron exigibles. En el caso de la liquidación y liquidaciones complementarias efectuadas como consecuencia del acto de aforo, la prescripción se interrumpirá con la notificación del auto de pago del proceso coactivo. En el control posterior la interrupción de la prescripción operará con la notificación de la rectificación de tributos o con la notificación del inicio del proceso de control posterior, antes del vencimiento del plazo de prescripción señalado (...) La prescripción en



materia aduanera debe ser alegada expresamente por quien pretenda beneficiarse de ella, y será declarada por la autoridad administrativa o judicial, quienes no podrán declararla de oficio.”, este texto se aleja del anterior, establece ya no tres años, sino cinco de plazo para que opere la prescripción, se norma respecto de la interrupción de ella; y, se señala expresamente que no puede ser declarada de oficio, sino solamente a petición expresa de quien quiera beneficiarse de ella, normas estas que en esencia concuerdan con las del Código Tributario.

De su parte, la derogada Ley Orgánica de Régimen Municipal, contemplaba en su artículo 72, dentro de los deberes y atribuciones del Alcalde, en el numeral 40 **“Ordenar la baja de especies incobrables, por muerte, desaparición, quiebra, prescripción u otra causa semejante que imposibilite su cobro.”**, otorgando a la autoridad municipal indicada esa potestad, e incluso señalando algunos de los casos por los cuales las especies, entre ellas los títulos de crédito que contenían obligaciones de índole tributaria, se volvían incobrables; y, desde luego la posibilidad de que ordene la baja tanto de ellos, cuanto de los prescritos. El Código Orgánico de Organización Territorial Autonomía y Descentralización, publicado en el suplemento del Registro Oficial No. 303 de 19 de octubre de 2010, derogó la Ley Orgánica de Régimen Municipal, y en su articulado no consta norma alguna que se refiera específicamente a la prescripción, únicamente el artículo 340 señala como uno de los deberes y atribuciones de la máxima autoridad financiera del municipio, el resolver los reclamos, y el inciso segundo de este artículo dice: **“La autoridad financiera podrá dar de baja a créditos incobrables...”**, con lo cual, si entendemos que los créditos prescritos son incobrables, la autoridad administrativa indicada puede darlos de baja, pero únicamente a petición expresa de parte interesada, esto en concordancia con lo que al respecto manda el Código Tributario.

Las administraciones tributarias: central, seccional o de excepción tiene sus propias leyes constitutivas, en las cuales constan las particularidades de los tributos que les corresponde determinar, recaudar y administrar, en el caso de



la administración tributaria central, los tributos internos de carácter nacional, las aduanas respecto de los tributos al comercio exterior, y las municipalidades en cuanto a los tributos que corresponden a la sección territorial cantonal; a pesar de ello es necesario que en lo relativo a la prescripción, las normas sean iguales, en lo que tiene que ver con el plazo para reclamarla, desde cuando se empieza a contar el plazo, y en la forma de interrumpir la prescripción.

PLAZO DE PRESCRIPCIÓN:

El artículo 55 del Código Orgánico Tributario en sus tres primeros incisos dice:

“Plazo de prescripción de la acción de cobro.- La obligación y la acción de cobro de los créditos tributarios y sus intereses, así como de multas por incumplimiento de los deberes formales, prescribirá en el plazo de cinco años, contados desde la fecha en que fueron exigibles; y, en siete años, desde aquella en que debió presentarse la correspondiente declaración, si ésta resultare incompleta o si no se la hubiere presentado.

Cuando se conceda facilidades para el pago, la prescripción operará respecto de cada cuota o dividendo, desde su respectivo vencimiento.

En el caso de que la administración tributaria haya procedido a determinar la obligación que deba ser satisfecha, prescribirá la acción de cobro de la misma, en los plazos previstos en el inciso primero de este artículo, contados a partir de la fecha en que el acto de determinación se convierta en firme, o desde la fecha en que cause ejecutoria la resolución administrativa o la sentencia judicial que ponga fin a cualquier reclamo o impugnación planteada en contra del acto determinativo antes mencionado.”

La obligación tributaria, una vez determinada por cualquiera de las formas establecidas, se vuelve exigible a partir de la fecha que la ley señala para el



efecto, o conforme a las normas contenidas en el artículo 19 del Código Orgánico Tributario, debiendo ser también líquida y determinada ya sea en base a catastros, registros o hechos preestablecidos legalmente, por declaraciones del sujeto pasivo, resoluciones administrativas, sentencias, etc. de acuerdo con lo que manda el artículo 149 del mismo cuerpo legal.

Los plazos de prescripción, se empiezan a contar desde la fecha en que fue exigible la obligación tributaria, no desde su nacimiento, así; el primer plazo que señala el artículo 55 es el de cinco años contados desde la fecha en que fueron exigibles, entonces en aplicación del artículo 19 ibidem sería en primer lugar a partir de la fecha que la ley señale para el efecto, en la práctica, conforme lo menciona el Dr. José Vicente Troya en su estudio inédito denominado **“La prescripción tributaria en el Ecuador”**, es un criterio poco aplicable, **“... pues, en pocas oportunidades la legislación la fija en forma expresa una fecha de exigibilidad. El caso más notorio, casi el único, es el de los impuestos prediales urbanos y rurales que aplican las municipalidades en su beneficio, cuya exigibilidad ocurre el 1 de enero siguiente, respecto del impuesto correspondiente al año anterior.”**, lo más común sobre la exigibilidad es de que se produzca al vencerse el plazo para la presentación de las declaraciones de tributos; existen también tributos no sujetos a declaración, que son determinados y liquidados por la misma administración tributaria, caso en el cual la exigibilidad se produce al día siguiente de su notificación al sujeto pasivo, en estos dos casos, el plazo de prescripción empieza a transcurrir desde la fecha señalada en las normas tributarias para la presentación de la declaración, o desde el día siguiente al de la notificación del acto administrativo. Dejo aclarado además, que el plazo debe contarse siempre desde la fecha de la presentación de las declaraciones, pues puede ocurrir, que el contribuyente las presente antes o después de la fecha señalada en la normativa para el efecto.

Prescribe la obligación tributaria en el plazo de siete años, cuando no se presenta la declaración a la que se estaba obligado, o cuando la declaración presentada resulta incompleta, el plazo empieza a contarse desde la fecha en



que debió presentarse la declaración en el primer caso, y desde la fecha de presentación de la declaración en el segundo; por jurisprudencia sentada por la Ex Corte Suprema de Justicia, debemos entender que la declaración es incompleta, cuando existe ocultación de un rubro, y no solo diferencias numéricas, así lo ha dicho en los fallos: 183-2004, 164-2003, 22-2004, publicados en los registros oficiales números 397 del 15 de noviembre de 2006, 556 del 01 de abril de 2005 y 407 del 29 de noviembre de 2006.

Cuando es la administración tributaria la que determina la obligación tributaria, el plazo para la prescripción de la acción de cobro debe empezar a contarse desde cuando el acto se convierte en firme, es decir respecto del cual no se ha presentado reclamo dentro del plazo legal; y se ha presentado reclamo administrativo o impugnación judicial, el plazo debe contarse desde que causa ejecutoria la resolución administrativa que pone fin al reclamo, o la sentencia que pone fin a la controversia judicial.

En otros países, existe un trato diferente respecto de los plazos para la prescripción, así, a manera de ejemplo, en Argentina se considera los plazos de cinco años para los contribuyentes inscritos, y de diez años, para los no inscritos, aclarando además que la prescripción allá se refiere tanto a la facultad de determinar cuanto a la de exigir el pago de los impuestos, la consideración para el plazo de diez años es la de que existen contribuyentes que actúan “en las sombras” o de manera ilegal, haciendo difícil su ubicación y control.

INTERRUPCION DEL TRANSCURSO DEL PLAZO PARA LA PRESCRIPCION:

El transcurrir del plazo para la prescripción puede ser interrumpido conforme se encuentra normado en el artículo 56 del Código Orgánico Tributario que dice:



“Interrupción de la prescripción.- La prescripción se interrumpe por el reconocimiento expreso o tácito de la obligación por parte del deudor o con la citación legal del auto de pago.

No se tomará en cuenta la interrupción por la citación del auto de pago cuando la ejecución hubiere dejado de continuarse por más de dos años, salvo lo preceptuado en el artículo 247, o por afianzamiento de las obligaciones tributarias discutidas.”

Debo en primer lugar hacer una crítica al artículo, pues se dice interrupción de la prescripción, y en estricto sentido jurídico lo que se produce no es la interrupción de la prescripción, sino del transcurso del plazo señalado en la ley para que se produzca la misma, así concuerdo con lo que al respecto dice la Dra. Rosana Morales en su obra **“La prescripción tributaria, estudio comparativo Ecuador países andinos”** (foja 35) **“Es preciso mencionar que la expresión “interrupción de la prescripción” usada en nuestro Código Tributario, es técnicamente incorrecta, porque lo que realmente se detiene no es la prescripción, sino el transcurso del plazo para que esta surta efectos. Por este motivo, es más conveniente utilizar la expresión “interrupción del plazo de prescripción”. Así es como debe entenderse cuando se utilice esta expresión.”**

El artículo transcrito contiene dos situaciones expresas a efectos de la interrupción de la prescripción, la primera, por cuenta del sujeto pasivo deudor, cuando reconoce la obligación tributaria, ya sea de manera expresa o tácita, por ejemplo cuando solicita facilidades para pagar la deuda, o efectúa pagos parciales de la misma; y, la segunda por cuenta de la administración, cuando el Juez de Coactivas dicta Auto de Pago, y lo cita legalmente

El segundo inciso del artículo 56 ibidem, contiene una excepción a la interrupción de la prescripción, y que se produce, cuando habiéndose citado con el Auto de Pago al deudor, el procedimiento coactivo ha dejado de continuarse por más de dos años, indicando además, que si la suspensión del



proceso coactivo se da por la presentación de una demanda contencioso tributaria, si se produce la suspensión de la prescripción, igual cuando se ha afianzado la obligación, pues estaríamos frente a un caso de reconocimiento expreso de la misma.

Como efecto de la interrupción del transcurso del plazo a efectos de la prescripción, se produce la pérdida del tiempo transcurrido hasta cuando se dio la interrupción, y por consiguiente, luego de esa interrupción debe volver a contarse el plazo para esos efectos.

Nuestro ordenamiento jurídico tributario no considera el caso de la suspensión del transcurso de los plazos para la prescripción, que tiene un efecto diferente, pues en estos asuntos únicamente se inutilizaría para la prescripción el tiempo que ha durado la suspensión, y desaparecida ésta, el tiempo posterior se agrega al anterior conforme lo sostienen algunos tratadistas, entre ellos Carlos M. Giuliani Fonrouge, en su obra Derecho Financiero volumen I obra actualizada por Susana Navarrine y Rubén Asorey (foja 571), quienes también manifiestan que las causales de suspensión son de orden civil, y que por su naturaleza no son aplicables al Estado “... **ni se adaptan a las características de las obligaciones tributarias, por lo cual los ordenamientos fiscales modernos sólo mencionan la interrupción.**” (foja 572)

El Dr. Gustavo Durango Vela, en su obra Legislación Sustantiva Tributaria Ecuatoriana, considera que el inciso tercero del artículo 55 del Código Orgánico Tributario, tiene una causal de suspensión diciendo que “... **no empieza a recurrir el tiempo de prescripción mientras se encuentre en discusión la legitimidad de la obligación tributaria, pues existe impugnación del acto de determinación por parte del obligado, sea mediante la presentación de un reclamo administrativo o de una demanda contenciosa, lo que impide que tal acto se convierta en firme, o cause ejecutoría la resolución o la sentencia judicial.**” (foja 244 obra citada), el Dr. José Vicente Troya, en su estudio inédito “La prescripción tributaria en el Ecuador”, considera que el caso de presentación de reclamos o impugnaciones judiciales, es una modificación



de la fecha desde la cual se cuenta el plazo de prescripción, y que en jurisprudencia anterior a la reforma de 1999, se consagró como caso de interrupción de la prescripción; de su parte la Dra. Rosana Morales en su obra ya citada páginas 40 y 41, dice, que en la legislación ecuatoriana, no existe norma específica que regule la interrupción de los plazos de prescripción, cuando existen reclamos administrativos, pero que por lógica se produce la interrupción; menciona la jurisprudencia anterior a 1999, y manifiesta que a pesar de la reforma de ese año, se sigue recurriendo a ella para justificar la interrupción del plazo de prescripción; y posteriormente sostiene que **“Atendiendo únicamente al factor justicia y al principio de seguridad jurídica, la suspensión sería el efecto que un reclamo administrativo debería causar...”**, con lo cual los plazos se suspenden durante el tiempo que dure la tramitación del reclamo, y deben seguir contándose luego, con ello se reconocería el tiempo transcurrido antes de la causal de suspensión; manifestado la Dra. Morales, **“... que se debe aceptar como único caso esta excepción y considerar que la presentación de reclamos administrativos produce la suspensión y no la interrupción de los plazos de prescripción...”**, esto por el principio de seguridad jurídica.

Mi criterio es de que con la presentación de reclamos o demandas contenciosas en contra de la determinación de la obligación tributaria, se produce la interrupción de la prescripción, por cuanto a efectos de contar los plazos de prescripción conforme al tercer inciso del artículo 55 del Código Orgánico Tributario que fuera ya transcrito, el plazo de prescripción comienza a contarse desde que el acto determinativo es firme o se encuentra ejecutoriado ya sea el acto administrativo o la sentencia que pone fin a una impugnación; si esta es la norma, y tomando en consideración que los sujetos pasivos pueden presentar acciones administrativas o judiciales en contra de los actos administrativos que no se encuentran firmes, o que no son ejecutoriados, ni siquiera existiría tiempo alguno transcurrido con validez para la prescripción con anterioridad a que el acto administrativo sea firme o ejecutoriado, esto a pesar de que el artículo 19 del código ibídem diga que la obligación tributaria es exigible desde el día siguiente a la notificación con el acto determinativo



efectuado por la administración, pues por un principio constitucional de igualdad, si el sujeto activo del tributo no puede ejercer acciones de cobro de la deuda determinada y notificada, mientras esta no se encuentra firme, tampoco podría beneficiarse el deudor tributario de ese periodo de tiempo.

El Modelo de Código Tributario para América Latina, en su artículo 58 si contempla la suspensión del curso de la prescripción, señalando que ello ocurre cuando el contribuyente o deudor tributario interpone peticiones o recursos administrativos o jurisdiccionales, nosotros no tenemos esta figura de manera expresa, por lo cual mientras no se reformen las leyes, debemos aplicar como interrupción del transcurso del plazo de prescripción al hecho de que se hayan planteado reclamos administrativos o impugnaciones judiciales en contra de los actos determinativos de obligación tributaria.

A continuación, tocaré someramente la prescripción en materia aduanera, conforme se manifestó ya, esta sufrió una variación con el nuevo Código Orgánico de la Producción Comercio e Inversiones, publicado en el suplemento del Registro Oficial No. 351 el 29 de diciembre de 2010, el mismo que derogó a la Ley Orgánica de Aduanas, en este novísimo cuerpo legal el artículo 120 se refiere en concreto a la prescripción diciendo **“La acción de la Administración Aduanera para cobrar las obligaciones tributarias prescribe en el plazo de cinco años contados desde la fecha en que fueron exigibles. En el caso de la liquidación y liquidaciones complementarias efectuadas como consecuencia del acto de aforo, la prescripción se interrumpirá con la notificación del auto de pago del proceso coactivo. En el control posterior la interrupción de la prescripción operará con la notificación de la rectificación de tributos o con la notificación del inicio del proceso de control posterior, antes del vencimiento del plazo de prescripción señalado. El derecho para interponer un reclamo de pago indebido o pago en exceso prescribe en cinco años contados desde la fecha en se verificó el pago; la prescripción se interrumpirá con la presentación del correspondiente reclamo. La prescripción en materia aduanera debe ser alegada expresamente por quien quiera beneficiarse de ella, y será**



declarada por la autoridad administrativa o judicial, quienes no podrán declararla de oficio.”.

En el artículo transcrito constan entonces el plazo que debe transcurrir para la prescripción de la acción de cobro, que es de cinco años, y que debe empezar a contarse desde que la obligación aduanera es exigible, es decir: desde el día en que se autoriza el pago en el caso de liquidaciones y en las declaraciones sustitutivas de importación o exportación, desde la petición del servicio en el caso de tasas, y en los demás casos, desde el día hábil siguiente al de la notificación de la liquidación complementaria, rectificación de tributos o acto administrativo correspondiente, conforme lo manda el artículo 113 del cuerpo legal indicado. Trata el mismo artículo, de la interrupción de la prescripción, mandando que en el caso de las liquidaciones y liquidaciones complementarias, se interrumpe con la notificación del auto de pago; y que en el control posterior se interrumpe con la notificación de la rectificación de tributos o con la notificación del inicio del control posterior, control este que puede producirse hasta dentro de los cinco años posteriores a la fecha de pago de los tributos al comercio exterior.

De lo dicho podemos establecer entonces, que existe similitud con el Código Orgánico Tributario en cuanto al plazo de cinco años para que opere la prescripción, variando, por las particularidades propias de los tributos aduaneros, en lo que se refiere a la fecha desde la cual se empieza a contar los plazos, y respecto de la interrupción del decurso del plazo.

Para concluir este punto trataré de sintetizar las características de esta institución en el campo tributario:

1.- Es extintiva o liberatoria.

2.- Opera en el plazo de cinco años contados desde la fecha en que fue exigible la obligación tributaria; y en siete desde aquella en que debió presentarse la declaración y no se la hizo, o se la presentó incompleta.



3.- Se la puede reclamar como acción o como excepción.

4.- Se la propone como acción, ante la administración, o ante los Tribunales Distritales de lo Fiscal, (posteriormente Sala de las Cortes Provinciales), o como excepción cuando la administración pretenda el cobro de la obligación prescrita, conforme al artículo 212 numeral 5 del Código Orgánico Tributario.

5.- Se interrumpe por el reconocimiento expreso o tácito de la obligación por parte del deudor tributario, o con la citación legalmente efectuada del auto de pago, dentro del procedimiento administrativo de cobro coactivo.

2.3.- LA PRESCRIPCIÓN COMO ACCIÓN DIRECTA:

El artículo 221 del Código Orgánico Tributario establece como primera acción directa, la siguiente:

“De las que se deduzcan para obtener la declaración de prescripción de los créditos tributarios, sus intereses y multas.”

Al ser una “acción directa”, puede ser propuesta ante los Tribunales Distritales de lo Fiscal, actualmente, y luego ante la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de las Cortes Provinciales, cuando se constituyan, sin que exista un acto administrativo a ser impugnado, pues en estricto sentido no se da objeción a un acto, sino que se solicita, en el caso de la prescripción, que la autoridad judicial se pronuncie declarándola, y por lo tanto extinguiendo la obligación tributaria por este modo, al haberse cumplido con los mandatos legales respectivos.

Habíamos manifestado ya que la prescripción podía ser alegada como acción o como excepción, el primero de los casos se da justamente en aplicación de la norma transcrita cuando el deudor tributario, acude de forma directa ante el ente judicial para pedir su declaratoria, en algunos países únicamente se puede



proponer como excepción la prescripción extintiva o liberatoria, que es la aplicable en materia tributaria, y no como acción.

Por mandato constitucional, toda persona tiene derecho al acceso a la justicia, con el fin de que se tutelen sus derechos, siendo el sistema procesal un medio para la realización de la justicia; en la ley consta el derecho a accionar de los ciudadanos para obtener justicia. La acción en sentido jurisdiccional, es esa potestad que tienen las personas, para exigir la tutela judicial del Estado, y se concreta en la demanda que se presenta con tal fin; derecho de acción, que es potestativo y se dirige contra el adversario al decir de Giuseppe Chiovenda, quien también sostiene que se puede renunciar a este derecho, por cuanto la persona decide si hace o no uso de él, y cuándo. Piero Calamandrei dice que el derecho de acción es la acción de pedir justicia. La acción directa solicitando la declaratoria de prescripción de los créditos tributarios, intereses y multas, se concreta en la demanda correspondiente.

2.4.- ¿DEBE LA PRESCRIPCIÓN SER DECLARADA DE OFICIO?:

Comenzaré por sentar la premisa que trae el artículo 2393 del Código Civil al respecto de la prescripción en general: **“El que quiera aprovecharse de la prescripción debe alegarla. El juez no puede declararla de oficio.”**.

El Código Tributario, en el artículo 54 de su primera redacción, decía **“Plazo de prescripción.- La acción de cobro de los créditos tributarios y sus intereses, así como de multas por incumplimiento de los deberes formales, prescribirá en el plazo de cinco años, contados desde la fecha en que fueron exigibles; y, en siete años, desde aquella en que debió presentarse la correspondiente declaración, si ésta resultare incompleta o si no se la hubiere presentado. Cuando se conceda facilidades para el pago, la prescripción operará respecto de cada cuota o dividendo, desde su respectivo vencimiento.”**



De su lectura tenemos que no regulaba de modo alguno la declaratoria de prescripción, por lo cual podría sostenerse que en aplicación del artículo 14 del mismo cuerpo legal, se debían aplicar como normas supletorias las que al respecto trae el Código Civil, con lo cual la persona que pretendía aprovecharse de la prescripción debía alegarla ya sea como acción o como excepción.

Nuestro Código Tributario que fuera expedido en el año 1975, tenía entre sus fuentes al Modelo de Código Tributario para América Latina, el mismo que tampoco contemplaba regulación alguna al respecto de la declaratoria de prescripción, señalándose eso sí como principio general del proyecto de Código, que todas las obligaciones tributarias son prescriptibles; otra de las fuentes fue el Código Fiscal de 1963, el cual si tuvo entre sus normas, referencias específicas a la declaratoria de prescripción previa acción o excepción del deudor, su artículo 30, prevé que puede ser presentada como excepción en forma de reclamo administrativo ante la notificación de actas de fiscalización o determinaciones de oficio, como también cuando se pretende cobrar coactivamente la deuda; y, el artículo 31 decía que puede proponerse la prescripción como acción en calidad de contencioso tributario cuando ha precedido resolución de última instancia administrativa, o para que el Tribunal declare la prescripción de un crédito tributario, “... **exista o no una pretensión al respecto.**”.

También se habían tomado como fuentes para la elaboración de nuestro Código Tributario, los códigos de algunos países latinoamericanos y la legislación tributaria española. A continuación para tener una visión más clara sobre si la declaratoria de prescripción se produce de oficio, a petición de parte o de ambas formas, revisaremos la legislación latinoamericana al respecto.

El Código Orgánico Tributario de Venezuela, en los artículos 55 y siguientes regula lo pertinente a este tema, de su lectura se desprende que la prescripción se produce del derecho de la administración para determinar la obligación tributaria, de la acción para imponer sanciones, y para la



recuperación de impuestos o pago de la deuda tributaria, y el pago indebido; pero no se dice nada al respecto de si debe ser declarada de oficio o a petición de parte, eso sí conforme al artículo 64, cuando se ha pagado una obligación prescrita no se puede hacer repetición del pago, con la salvedad, de si el pago se efectúa bajo reserva expresa del derecho a hacerlo valer.

El Estatuto Tributario de la República de Colombia, hasta el año 2006 no decía nada al respecto, pero el artículo 8 de la ley 1066 del año 2006, modificó el inciso segundo del artículo 817, con este texto **“La competencia para decretar la prescripción de la acción de cobro será de los Administradores de Impuestos o de Impuestos y Aduanas Nacionales respectivos, y será decretada de oficio o a petición de parte.”**, y su artículo 819 manda que lo pagado por una obligación prescrita no se puede compensar ni devolver, entonces tampoco procede la repetición del pago. El jurista colombiano Eduardo Cusgüen Olarte, en su libro “Manual de Derecho Tributario” pag 414, dice que la prescripción en materia tributaria **“... se encuentra regida por el principio de seguridad o certeza de las relaciones jurídicas entre el fisco y los contribuyentes.”**, y que esta puede ser declarada de oficio o a petición de parte de conformidad con el inciso segundo del artículo 817 ya mencionado, o puede ser alegada como excepción contra el mandamiento de pago.

El Código Tributario del Perú en su capítulo IV norma la prescripción, estableciendo en su artículo 47: **“La prescripción sólo puede ser declarada a pedido del deudor tributario.”**, en el 48 que **“La prescripción puede oponerse en cualquier estado del procedimiento administrativo o judicial.”**; y, en el 49, al igual que en los países indicados anteriormente, que **“El pago voluntario de la obligación prescrita no da derecho a solicitar la devolución de lo pagado.”**.

El Código Tributario Boliviano, en los artículos del 59 al 62 trata el tema de la prescripción, pero no se refiere a si la declaración de ella se hace a petición de parte o de oficio.



El Profesor uruguayo César Pérez Novaro, en su obra ya citada, fojas 140, señala como fundamento de este instituto, el derecho a la seguridad jurídica, que tiene jerarquía constitucional, con el cual se elimina la incertidumbre de los sujetos con respecto al alcance de sus derechos y obligaciones; la teoría de Pérez, que tiene fundamento doctrinal y jurisprudencial, recoge por ejemplo el criterio de Luis Acosta Pitteta, quien considera que la prescripción en cuanto modo de extinción, **“... opera de pleno derecho en el derecho privado y más aún en materia tributaria.”** (op. Cit fojas 140), cita también a Nelly Valdés entre las que considera que la prescripción opera ipso jure; dice Pérez, que ante la invocación de prescripción en el procedimiento administrativo, es deber de sus autoridades el declarar la prescripción de la obligación tributaria si se ha verificado el término, y más aún dice **“... si el obligado no la alega en la vía administrativa, consideramos que igualmente la Administración deberá declararla, aún cuando el verbo utilizado por la norma legal es “podrá declarar”, pues éste no puede interpretarse como un reconocimiento a la discrecionalidad de la Administración...”** (op.cit. fojas 142), esta interpretación la da en base a la aplicación del principio de igualdad ante las cargas públicas, pues si la administración pudiera elegir entre declarar o no la prescripción entre los deudores tributarios, se conformarían dos grupos, los que alegan o no la defensa de la prescripción, **“... haciendo soportar respecto de éstos últimos un mayor peso sobre las cargas públicas.”**

Creo importante también destacar lo que este mismo profesor manifiesta en el sentido de aplicación del principio de la verdad material que sujeta el actuar de la administración tributaria, **“... ya que los actos administrativos deben fundarse en motivos reales, verdaderos, lo que torna ilícito, por ejemplo, el dictado de un acto de determinación cuyo objeto sea un crédito fiscal que la Administración sabe que ha prescripto o incluir créditos fiscales de períodos prescriptos en un convenio de facilidades de pago ... períodos de los que el acreedor tributario carece de derecho para exigir su pago.”** (op. cit. foja 142); con esos argumentos, concluye Pérez Novaro, que la prescripción opera por el solo transcurso del tiempo, lo cual fundamentaría la



repetición de los pagos de obligaciones previamente prescritas, como pagos indebidos.

En Paraguay, existe una situación particular, pues el artículo 156 de la Ley 125/91, en su sección tercera instituye como uno de los medios de extinción de la obligación tributaria, a la prescripción, pero, en el artículo 29 de un proyecto de ley que se encuentra en el parlamento de ese país, ya no se incluye como modo de extinción de la obligación tributaria a esta institución, y se hace el siguiente comentario: **“Este artículo se inspira en el artículo 156 de la Ley Nº 125/91. Sin embargo cabe señalar que la prescripción ya no figura entre los métodos de extinción de la deuda tributaria. Esto se explica por el hecho de que la prescripción es una institución más amplia cuyos efectos superan el carácter extintivo de la deuda.”**; en el artículo 167 del cuerpo legal vigente, se señala: **“Lo pagado para satisfacer una obligación prescripta no puede ser materia de repetición, aunque el pago se hubiera efectuado sin conocimiento de la prescripción.”**

El Código Tributario de la República de Chile, trata sobre la prescripción en los artículos 200 y 201, y tampoco regula sobre la declaración de ella, ni quien debe hacerlo.

En cuanto a la República Argentina, Giuliani Fonrouge, en su obra ya citada Derecho Financiero volumen I actualizada por Susana Navarrine y Rubén Asorey (foja 576), sostiene que **“La prescripción puede ser admitida espontáneamente por el Estado acreedor...”**, basa su aserto, en el artículo 53 la ley 11.683, que según manifiesta **“faculta a la autoridad fiscal a no exigir el pago de impuestos prescritos, a menos que el sujeto pasivo hubiere renunciado a su derecho. Caso contrario, no es declarable de oficio por los jueces ... debiendo ser invocada por el deudor o responsable por vía de excepción al contestar la demanda o en la primera presentación ... es decir, que constituye un medio de defensa para paralizar la actividad del acreedor, pero no da lugar a una acción.”**. Con lo



dicho tenemos, que en Argentina se dan dos situaciones diferenciadas totalmente, la primera que en fase administrativa, si se puede declarar de oficio la prescripción, ya que esta no puede exigir el pago de impuestos prescritos; y, la segunda, que no puede ser alegada la prescripción como acción, sino únicamente como excepción, y no puede ser declarada de oficio por los jueces. Abona también al respecto, el criterio del tributarista Leonardo Bergroth, que en su artículo titulado: Apuntes sobre el Instituto de la Prescripción en el orden Tributario Nacional, que consta publicado en la página de internet www.aaef.org.ar de la Asociación Argentina de Estudios Fiscales, dice: **“Por la importancia del tema, por ser el instituto de la prescripción tributaria claramente de orden público, son sobradas y variadas las razones jurídicas para justificar el criterio de considerar que la prescripción puede y debe ser declarada de oficio, en sede administrativa por la propia autoridad, o en la instancia jurisdiccional y judicial llegado el caso (confr. al respecto los argumentos dados por Díaz Sieiro, Veljanovich y Bergroth, op. cit., pág. 405 y s.s.). Y aún cuando algunas objeciones podría ofrecer al lector esta postura tratándose de la prescripción de las acciones y poderes fiscales en materia de impuestos y accesorios –dudas que se reconocen en función de la jurisprudencia imperante (tal es el criterio del Tribunal Fiscal de la Nación; confr. también Sala 1ª de la Cámara Nacional en lo Contencioso Administrativo Federal en autos “Inalruco Petrolera S.A. s/apelación”, del 9/9/95, entre otros)-, no puede admitírselas en materia de multas y demás sanciones de naturaleza fiscal. Ello así, no se comprende como tratándose de infracciones contempladas en el Código Aduanero, la jurisprudencia de la Cámara Contencioso Administrativo Federal ha sido uniforme en el sentido de considerar de oficio el examen de la prescripción (confr. Sala 1ª in re “Caballero, Raimundo”, del 6/12/94 y “Henry Hirschen & Cía. S.A.”, del 22/11/96; Sala 4ª in re “Instrumentos Musicales S.A. (Promúsica)”, del 22/6/93, con cita en todos los casos de numerosos precedentes de la Corte Suprema de Justicia en un igual sentido), en tanto no ha hecho lo propio respecto de las infracciones establecidas en la ley 11.683, cuando es indudable que unas y otras**

tienen reconocida una idéntica naturaleza penal.”, criterio que en parte es concordante con el de Fonrouge.

Finalmente me referiré a la Ley General Tributaria del Reino de España, que dentro de las formas de extinción de la deuda tributaria tiene a la prescripción, y en su artículo 69 dice **“Extensión y efectos de la prescripción.-**

1. La prescripción ganada aprovecha por igual a todos los obligados al pago de la deuda tributaria salvo lo dispuesto en el apartado 7 del artículo anterior.

2. La prescripción se aplicará de oficio, incluso en los casos en que se haya pagado la deuda tributaria, sin necesidad de que la invoque o excepcione el obligado tributario.

3. La prescripción ganada extingue la deuda tributaria.”

Entonces, en esta legislación se manifiesta expresamente que la prescripción debe declararse de oficio, aún en el caso de que se hubiere pagado la deuda tributaria, lo cual, por lógica, traería como consecuencia que se produzca la repetición del pago.

CASO ECUATORIANO:

Para entrar al estudio del caso ecuatoriano, iniciaré abordando en primer término sobre la naturaleza jurídica de las normas tributarias, los tratadistas en general han ubicado al derecho tributario como una rama del derecho público; desde los romanos se diferenció ya a las normas de orden público y a las de orden privado, así Ulpiano dijo al respecto, **“PUBLICUM JUS EST QUOD AD STATUM REI ROMANAE SPECTAT, PRIVATUM QUOD AD SINGULORUM UTILITATEM”**, **“Derecho público es lo que atañe a la conservación de la cosa romana.- Derecho privado el que concierne a la utilidad de los particulares.”** Esta teoría conforme a lo que manifiesta el Dr. José Morales Quiroz (op. Cit foja 25) se denominó del **“interés”**, por la cual es de derecho público lo que vela por la cosa pública, por el interés público; y es de derecho privado el referido a la cosa de interés particular; el tributo y las relaciones



jurídicas que surgen por ella son cuestiones de interés estatal; entonces, si las normas de derecho tributario pertenecen al derecho público, las que se refieren a la prescripción extintiva o liberatoria contenidas en el Código Tributario, son también de orden público.

Siguiendo en esta parte a la Dra. Rosana Morales (op. Cit. pag 18), con cuyo planteamiento estoy de acuerdo, los ingresos tributarios son exigidos por el estado a los ciudadanos, en base a su potestad de imperio, y a la obligación que se tiene de colaborar con la cosa pública, existiendo entonces razones de orden social para exigir el pago de ellos, cumpliendo con la normativa tributaria, y respetando los principios de la tributación; los ingresos de índole privado, se dan con base en negocios jurídicos entre particulares, prevaleciendo por lo tanto la voluntad de ellas al celebrar contratos y adquirir obligaciones voluntariamente. Siendo el derecho tributario una rama del derecho público, la relación entre las entidades acreedoras de los tributos y los contribuyentes o responsables, no es consensual, sino impuesta por la ley, pudiendo incluso el acreedor ejercer la coacción para el cobro de la obligación tributaria, señalando la autora (op. cit. pag. 19) que por lo dicho la prescripción es de naturaleza absolutamente pública; y, por lo tanto no son aplicables las normas del Código Civil, que en esencia regula la relación entre particulares.

Ya manifesté, que en el artículo 54 del Código Tributario publicado en 1975 y con vigencia desde 1976, no se decía nada al respecto de la declaratoria de la prescripción, pero el Tribunal Fiscal en el año 1979 dicta la resolución obligatoria número 7, la misma que fuera publicada en el Registro Oficial No. 14 del 30 de agosto de 1979, en ella se manifiesta: **“Para los fines señalados en el artículo 293 del Código Tributario, publíquese en el Registro Oficial como jurisprudencia obligatoria mientras por Ley no se disponga lo contrario, la siguiente resolución: “1) La prescripción en derecho tributario es de orden público y debe declararse aún de oficio tanto por la Administración Tributaria como por el Tribunal Fiscal, cuando ha transcurrido el plazo señalado por la Ley para el efecto, salvo cuando se encuentre discutiendo a nivel administrativo o jurisdiccional la**



determinación de la obligación tributaria oportunamente efectuada por la Administración y notificada al contribuyente.”

La resolución indicada fue aceptada por unos y rechazada por otros, entre los que criticaron la misma, está el Dr. Washington Durango, quien en su obra *Legislación Tributaria Ecuatoriana* publicada en abril de 1996 por la Corporación de Estudios y Publicaciones, páginas 144 y 145, dice: **“En el estudio de la prescripción, en virtud de una antigua jurisprudencia del Tribunal Fiscal, surgió un problema que no ha sido abordado ni resuelto por el propio Código Tributario, pese a su gran importancia. Constituye el mismo, en resolver si la disposición del Art. 2417 del Código Civil es o no aplicable a la prescripción tributaria, o sea que para que surta efecto la prescripción tributaria debe ser alegada como acción o excepción. El juez no puede declararla de oficio. Una errada jurisprudencia del Tribunal Fiscal llegó a declarar que la prescripción tributaria debía declararse de oficio, no necesitaba ser alegada, contraviniendo así la naturaleza de esta institución jurídica. En este antecedente quizá habría sido necesaria una disposición expresa del Código Tributario, que resuelva este problema. Sostengo que para lo tributario es plenamente aplicable el citado Art. 2417. El Código Tributario, en el Art. 235, numeral 1 y 213, no obstante, establece la alegación como acción y excepción, en ningún pasaje de la ley se establece esta declaratoria de oficio que dictó dicha errada jurisprudencia.”** Sostiene también el Dr. Durango, que por esa errada jurisprudencia, surge otro problema, si existe o no en el derecho tributario la obligación natural regulada por el Código Civil, que existe en el campo moral, sin derecho de exigir su cumplimiento, pero si el deudor paga, el acreedor queda autorizado a retener lo pagado. **“Después de la prescripción, la obligación pasa a convertirse en una acción natural, por lo que si el contribuyente llegó a pagar una obligación prescrita no podrá reclamar la devolución de lo pagado. El fallo del Tribunal Fiscal que comentamos, acorde con su errado principio de que en lo tributario es declarable de oficio, no aceptó la existencia de la obligación natural y sentenció condenando al fisco a devolver lo que recibió por pago de una obligación**



prescrita.”. Este criterio tuvo algunos adherentes, en la actualidad el Dr. Gustavo Durango Vela, en su obra ya citada fojas 243, afirma, que gracias a la críticas del Dr. Washington Durango, se reformó el Código Tributario estableciendo que la prescripción debe ser alegada por quien quiera beneficiarse de ella.

En efecto, mediante ley 99-41, **“Ley de Racionalización Tributaria”** publicada en el suplemento del Registro Oficial No. 321 del 18 de noviembre de 1999, artículo 26, se añade al artículo 54 del Código Tributario dos incisos que dicen: **“En el caso de que la administración tributaria haya procedido a determinar la obligación que deba ser satisfecha, prescribirá la acción de cobro de la misma, en los plazos previstos en el inciso primero de este artículo, contados a partir de la fecha en que el acto de determinación se convierta en firme, o desde la fecha en que cause ejecutoria la resolución administrativa o la sentencia judicial que ponga fin a cualquier reclamo o impugnación planteada en contra del acto determinativo antes mencionado.- La prescripción debe ser alegada expresamente por quien pretende beneficiarse de ella, el Juez o autoridad administrativa no podrá declararla de oficio.”**, la redacción del último inciso de este artículo tiene similitud con la del artículo 2393 del Código Civil, que fuera copiado y señalado como premisa al inicio de este punto.

Partiendo desde el concepto y tesis que comparto plenamente, de que el derecho tributario es parte del derecho público, y como ya se manifestó, si bien la prescripción tiene su origen en el derecho civil, al ser incorporada al derecho tributario, adquiere particularidades especiales, y debemos entenderla como de naturaleza pública, pues pertenece ya esa rama del derecho que tiene que ver con la cosa pública, saliéndose del privado, y por lo tanto sus normas son imperativas, impuestas por la ley, que parten del poder de imperio del estado, y no de la voluntad de las partes, no es consensual; concuerdo con el criterio vertido por la Dra. Morales en su obra citada pagina 19, de que el acreedor puede incluso ejercer la coacción para el cobro de la obligación tributaria, siendo entonces este instituto de naturaleza absolutamente público, y por ello



no aplicables las normas del Código Civil, que en esencia regulan las relaciones entre particulares.

El Dr. José Vicente Troya en su ensayo inédito sobre la prescripción tributaria también ya citado, señala que la resolución obligatoria 7 reconoció que la prescripción tributaria es de orden público; y que, con la reforma del Código Tributario de 1999, vigente hasta la fecha, se cambió aquella, siendo en la actualidad de orden privado y no público, dice el autor **“Es la prescripción del derecho privado aplicada al campo tributario.”** (op. cit foja 2), campo este que es público.

Otro punto que abona sobre lo mencionado, tiene relación con la Codificación del Código Tributario, efectuada por los señores vocales de la Comisión de Codificación del Congreso Nacional, y publicada en el suplemento del Registro Oficial No. 38 el 14 de junio de 2005, codificación esta que no fue discutida ni aprobada por el Congreso, y que fuera objeto de muchas observaciones por parte de profesionales del derecho y jueces. Sobre la prescripción, decía el artículo 36 antes de la codificación, **“Modos de Extinción.- La obligación tributaria se extingue, en todo o en parte por cualesquiera de los siguientes modos: ... 5.- Prescripción.”**; en la codificación se añade a la palabra prescripción, la frase **“... de la acción de cobro.”**; añadido este que a mi entender no debió darse, pues una cosa es la obligación tributaria, y otra la acción para su cobro.

A su vez, el artículo 54 del Código Tributario vigente hasta antes de la codificación, decía en su primera parte: **“Plazo de Prescripción.- La acción de cobro de los créditos tributarios y sus intereses... prescribirá...”**, luego de la codificación el texto ya como artículo 55 dice: **“Plazo de prescripción de la acción de cobro.- La obligación y la acción de cobro de los créditos tributarios... prescribirá...”**; aquí también el codificador introduce la frase **“la obligación”**, cuando el artículo estuvo bien concebido y se refería exclusivamente a la acción de cobro; podría alegarse, que ambas redacciones, la anterior y la posterior a la codificación, llevan a lo mismo, pues por



prescripción se extingue la obligación tributaria, (artículos 36 y 37), y que el plazo establecido en el anterior artículo 54, hoy 55, es el de prescripción de la acción de cobro, y que sin acción de cobro, terminaría la obligación tributaria, lo cual no es así por lo siguiente: Si de conformidad con el anterior texto, prescribe la acción de cobro, la misma, si aplicamos los conceptos del Código Civil, se vuelve una obligación natural o moral, que si es pagada o cumplida por el deudor tributario, autoriza o permite que el acreedor retenga lo pagado por ella; pero, si aplicamos la nueva redacción efectuada por el codificador, prescribe la obligación y la acción de cobro, entonces en estricto derecho, no existe ya obligación alguna, ni siquiera natural o moral que ligue al deudor tributario con el acreedor, pues ha prescrito su derecho constituido en la obligación tributaria, y la facultad de accionar para su cobro, abriéndose con ello la posibilidad real de que ya de oficio o a petición de parte, la administración tributaria, o el juez pueda declarar de oficio la prescripción de la obligación y de la acción de cobro.

Es importante también destacar otro argumento de los juristas, que recabando en el texto del actual artículo 51 del Código Orgánico Tributario que se refiere a la compensación, sostienen que allí se encuentra uno de los fundamentos para que se pueda declarar de oficio la prescripción, pues en la norma citada se manifiesta que se compensarán los deudas tributarias con los créditos tributarios “... **siempre que dichos créditos no se hallen prescritos...**”, planteándose así el problema de que si los créditos están prescritos y no declarada la prescripción ¿podrían compensarse?, esto nos lleva a enfrentar el tema relativo a la prescripción que beneficia a la administración tributaria, pues si de conformidad con el artículo 122 del Código Orgánico Tributario, se produce un pago indebido, el contribuyente o sujeto pasivo que efectuó el pago puede proponer un reclamo administrativo de pago indebido a efectos de la devolución, reclamo que de conformidad con el artículo 305 del mismo cuerpo legal prescribe en el plazo de tres años contados desde la fecha de pago, prescripción esta que opera de pleno derecho, pues si un contribuyente hace el reclamo respectivo luego de los tres años del pago, la administración lo va a negar por cuanto prescribió la acción de pago indebido, es decir no lo declara



prescrito, sino que se niega la devolución por haber transcurrido el plazo de prescripción.

Si queremos actuar en aplicación del principio constitucional de igualdad, entonces habría que, al igual que el caso de la prescripción de la acción de cobro, requerir que la administración alegue la prescripción de la acción de pago indebido, mientras esto no suceda, todavía existiría el derecho a reclamarlo, claro que si se presenta como acción directa, la administración vía excepciones podrá reclamar la declaratoria del Juez de la prescripción del pago indebido; el ejemplo parece demasiado forzado, pues podría decirse, que es imposible para la administración el saber si un pago efectuado por el contribuyente es o no indebido, y lo sabe solo cuando lo reclama; pero se lo presenta solamente a efectos ilustrativos.

Sería perjudicial para el estado, que se produzca de pleno derecho la prescripción de las obligaciones tributarias y de la acción para cobrarlas?, mi criterio es de que no perjudica al interés estatal, por el contrario sana las arcas fiscales, pues elimina supuestos créditos tributarios que no pueden ser cobrados por estar prescritos, y si el fisco no tiene ya acción para cobrarlos, esperaríamos únicamente una respuesta moral voluntaria del deudor al respecto para su pago, y si por el contrario acciona mecanismos de cobro, el deudor opondrá a ellos la prescripción, esto redundaría en un mayor gasto administrativo que más bien va en perjuicio de los intereses económicos de la nación, esto es tan claro, pues si la autoridad tributaria ordena todo un proceso coactivo administrativo que pretende cobrar deudas prescritas, aunque no declaradas por autoridad alguna, debe gastar en pagos a empleados, papelería, y demás gastos administrativos, afectando directamente al presupuesto de la institución, y por supuesto a los ciudadanos que contribuyentes para ello, con la expectativa, de que el contribuyente de manera voluntaria cancele la obligación, cuando el pago debe hacerlo por imperativo legal, si se lo exige dentro de los plazos de prescripción.



El uso generalizado de la tecnología por parte de los estados, a efectos del control de los ingresos públicos, redundará en un beneficio general, permitiendo tener una visión más real de ellos, y obviamente se puede establecer con total seguridad, las razones por la que los créditos contenidos en documentos emitidos, no han sido cobrados dentro de los plazos para que proceda la prescripción, identificados los mismos, la administración podría, si contara con la herramienta legal, limpiar su cartera, mediante la declaratoria de oficio de la prescripción.

Las administraciones tributarias, en mayor medida en épocas pasadas en que la tecnología no permitía un control eficiente de los créditos tributarios, mantenían por años, meros documentos ya prescritos, que inflaban de manera irreal la cartera por cobrar, lo cual obligaba a emitir leyes con el objetivo de eliminar estos “créditos”, normas legales que se han venido emitiendo de manera periódica, así antes de la vigencia del Código Tributario, el Decreto Supremo No. 22 publicado en el Registro Oficial No. 394 del 14 de enero de 1972, que en considerando manifiesta: que es necesario continuar con el programa de transformación de la administración tributaria, **“...cuya primera fase constituye la depuración de los activos de las Jefaturas Provinciales de Recaudaciones, para poder establecer el estado de Liquidez real de sus carteras; Que la gestión del cobro de los Títulos de Crédito pendientes, debe hacerse sobre valores líquidos, para lo cual es indispensable declarar prescritos los Títulos correspondientes a ejercicios fiscales anteriores a 1960;”**, de esta primera parte se ve el reconocimiento de la existencia de títulos de créditos imposibles de cobrar, y que deben ser depurados; continúa el considerando: **“Que la eliminación de los Títulos de Crédito prescritos debe hacerse periódicamente, al 31 de diciembre de cada año, sin que para el efecto sea necesaria la expedición de nuevos Decretos;”**, deja pues establecido para el futuro la obligación de eliminar de manera periódica los títulos de créditos prescritos; con base en ello se decreta y declara prescritos todos los títulos de crédito fiscales correspondientes a ejercicios fiscales anteriores a 1960, con excepción de aquellos que se encuentren ya con procedimiento de ejecución coactiva,



siempre que se haya practicado el embargo. Se manda, que los Jefes Provinciales de Recaudaciones, elaboren listas de los títulos de crédito prescritos de conformidad con el Código Fiscal vigente en esa fecha, a fin de que el Director General de Rentas proceda a darlos de baja mediante resolución. Se establece también la obligación de los mismos Jefes de recaudaciones, para que anualmente elaboren listas de los títulos de crédito prescritos, a fin de proceder a su baja, debiendo adjuntar al listado los certificados de las gestiones realizadas para el cobro de los títulos, como justificación material y legal de la incobrabilidad.

Luego de la publicación del Código Tributario, en el año 1975, y su vigencia desde 1976, también se han emitido leyes con el objeto de que se eliminen de la contabilidad fiscal los títulos de crédito prescritos, haré relación únicamente a tres de ellos, que en el orden cronológico son:

La **“Ley Reformativa al Código Tributario, Ley de Régimen Tributario Interno, Ley de Casación y Ley de Régimen Monetario y Banco del Estado”**, publicada el suplemento del Registro Oficial No. 764 del 22 de agosto de 1995, dice en su Disposición Transitoria Única **“La Dirección General de Rentas, mediante resolución dará de baja los títulos de crédito por los siguientes motivos: a) Aquellos emitidos por montos inferiores a un salario mínimo vital general vigente a la expedición de esta Ley y sobre los cuales no haya iniciado a la fecha de expedición de esta ley, proceso coactivo alguno; y, b) Aquellos títulos de crédito que hayan prescrito.”**.

En el considerando de esta ley, no consta razón alguna para que así se haya procedido, pero podríamos entender que con ello se quiere sanear la cartera, eliminando aquellos títulos que por su valor, no ameritan llevar adelante un proceso coactivo para el cobro, y aquellos, que están prescritos, conforme a las disposiciones del Código Tributario, y por tal razón extinguida la acción para su cobro.



En el tercer suplemento del Registro Oficial No. 242 del 29 de diciembre de 2007, se promulga la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria del Ecuador, y su octava disposición transitoria, dice: **“El Director General del Servicio de Rentas Internas, en la administración tributaria central y, de modo facultativo, prefectos provinciales y alcaldes, en su caso, en la administración tributaria seccional y las máximas autoridades de la administración tributaria de excepción, mediante resolución, darán de baja los títulos de crédito, liquidaciones, resoluciones, actas de determinación y demás documentos contentivos de obligaciones tributarias, incluidas en ellas el tributo, intereses y multas, que sumados por cada contribuyente no superen un salario básico unificado del trabajador en general, vigente a la publicación de la presente y que se encuentren prescritos o en mora de pago por un año o más, háyase o iniciado o no acción coactiva.”**, en los considerandos para la emisión de este cuerpo normativo, al igual que en el anterior, tampoco se hace mención alguna a las razones para que se haya procedido a declarar la baja de cualquier documento que contenga obligaciones tributarias, esto nos hace presumir, que también la razón tiene que ver con la limpieza de la cartera inservible o de la que no es posible su realización o cobro efectivo por cuanto se encuentra prescrita, con una situación adicional, que se hace extensivo para todo crédito, háyase o no iniciado acción coactiva, a diferencia de la ley anterior que si previó la baja de estos instrumentos de crédito, pero si no se había iniciado coactiva.

El último cuerpo normativo, es la **“Ley reformatoria a la Ley de Régimen Tributario Interno y a la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria”**, que fue publicada en el suplemento del Registro Oficial No. 94 el 23 de diciembre de 2009, en su considerando único, se manifiesta: **“Que, la Constitución de la República del Ecuador ha incorporado nuevos principios al Régimen Tributario, orientados a la eficiencia en la recaudación tributaria y la contribución equitativa de los habitantes en los recursos estatales;”**, y que es necesario optimizar y simplificar el control de los impuestos fiscales, razones que junto con otras son el sustento de la ley, en la cual su primera



disposición transitoria, se manda que mediante resolución se den de baja los documentos de crédito incobrables, esta disposición dice: **“El Director General del Servicio de Rentas Internas, en la administración tributaria central y, de modo facultativo, prefectos provinciales y alcaldes, en su caso, en la administración tributaria seccional y las máximas autoridades de la administración tributaria de excepción, mediante resolución, darán de baja los títulos de crédito, liquidaciones, resoluciones, actas de determinación y demás documentos contentivos de obligaciones tributarias, incluidas en ellas el tributo, intereses y multas, que sumados por cada contribuyente no superen un salario básico unificado del trabajador en general, vigente a la publicación de la presente y que se encuentren prescritos o en mora de pago por un año o más, háyase o iniciado o no acción coactiva.”**, como se puede apreciar, esta norma es copia textual de la incluida en la octava disposición transitoria de la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria del Ecuador.

Este comportamiento, respecto a proceder de manera casi periódica, mediante ley, a la declaratoria de la prescripción de documentos que contienen obligaciones tributarias, demuestra, a mi parecer, que por la norma contenida en el artículo 55 del Código Tributario, es una camisa de fuerza que no le permite a la administración tributaria, el actuar por sí mismo a efectos de declarar la prescripción de créditos tributarios, intereses y multas, cuanto más que, en la actualidad con la tecnología disponible, el control respecto de los documentos que contienen obligaciones es más segura que antes, y es posible verificar de manera inmediata las razones por las cuales no se ha hecho efectivo el cobro de las acreencias en un período tan amplio de tiempo como son los cinco años señalados en el Código Tributario.

Puedo afirmar además, que al contribuyente que tiene una deuda tributaria, que no ha sido cobrada por la administración dentro de los plazos de prescripción, no le va a interesar presentar reclamos administrativos para obtener su baja, considerando que incluso para ello por mandato del artículo 119 del código de la materia, su reclamo debe ser suscrito por un abogado que

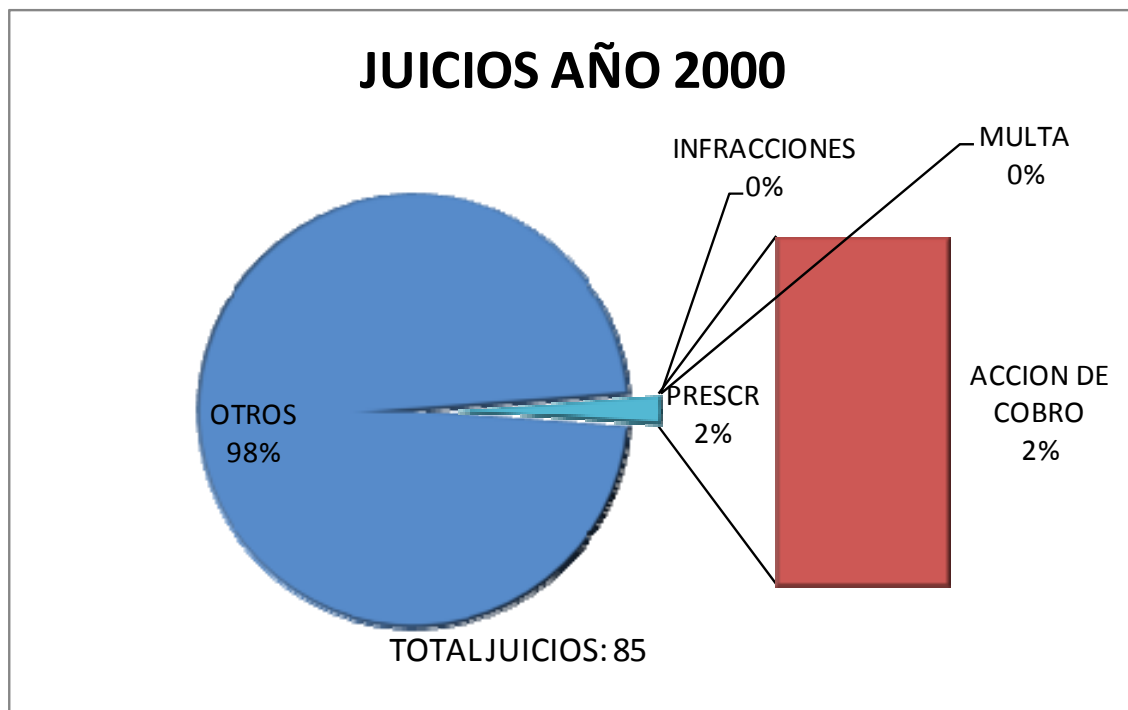


lo patrocine, lo cual hace que deba cancelarse valores por la asesoría profesional, cuestión más difícil todavía si los montos adeudados son de baja cuantía; y más dificultoso el oneroso el presentar una demanda judicial de manera directa a efectos de obtener de los Tribunales Distritales de lo Fiscal dicha declaratoria, pues ello implica ya un proceso judicial que demanda gastos del interesado como se mencionará más adelante, y el tener que sujetarse a todo lo que involucra un juicio.

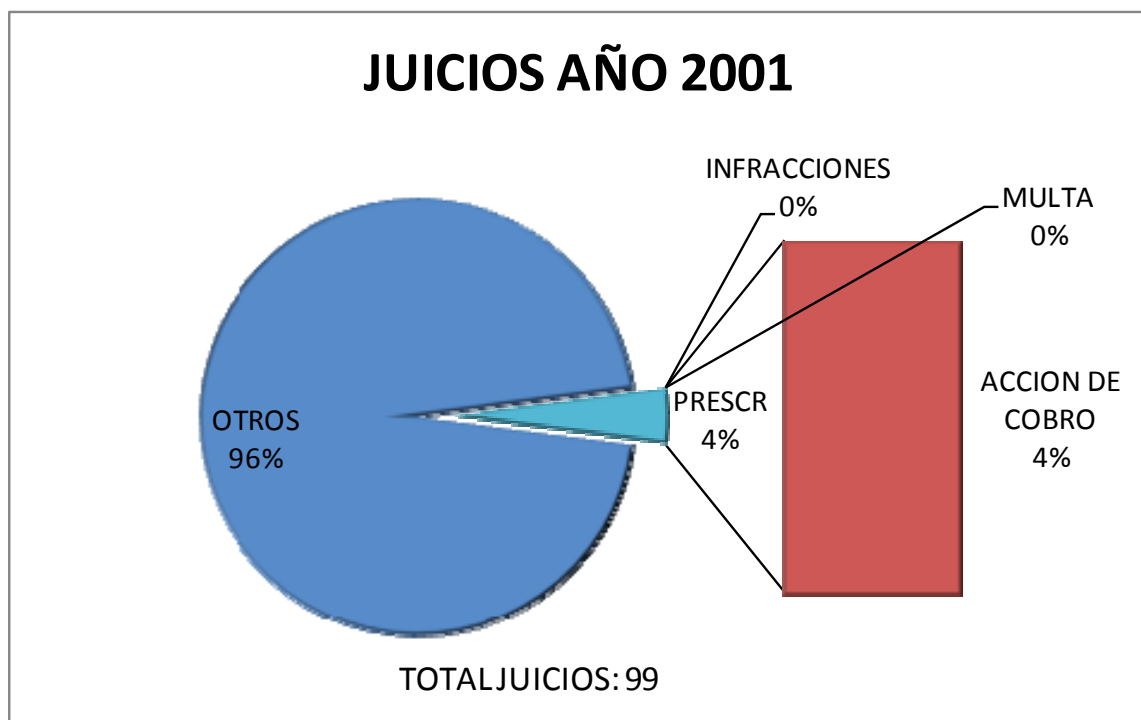
De conformidad con el artículo 7 de la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria en el Ecuador, que agregó un artículo a continuación del 233 del Código Tributario y con la Sentencia No. 014-10-SCN-CC de fecha 05 de agosto de 2010, dictada por la Corte Constitucional para el Período de Transición y publicada en el Registro Oficial 256 SS de fecha 12 de agosto de 2010, toda acción o recurso que se deduce contra actos determinativos de obligación tributaria, procedimientos ejecución, y en general contra todos aquellos actos o procedimientos en los que la administración tributaria persiga la determinación o recaudación de tributos, debe ser caucionada con el valor del 10 % de su cuantía, la misma que debe ser determinada al momento de la calificación de la demanda, y en caso de que dentro del término de quince días no se cumpla, se tendrá por no presentada la demanda y ejecutoriado el acto impugnado. Esta norma hace más difícil que los contribuyentes que crean tener derecho a la prescripción de sus obligaciones tributarias, presenten acción directa para que se la declare, pues si la misma se encuentra prescrita, habiendo perdido la administración tributaria la capacidad de accionar sobre la deuda, el deudor no va a presentar la demanda, si tiene que erogar el valor correspondiente al 10% de la obligación que pretende sea declarada prescrita, además de los costos de abogado y tramitación correspondiente.

Del estudio de los casos presentados para conocimiento y resolución en el Tribunal Distrital de lo Fiscal No. 3 con sede en Cuenca durante el período 2000-2010, tenemos que son mínimas las demandas presentadas en las que se ha alegado la prescripción en general, y respecto de la prescripción como

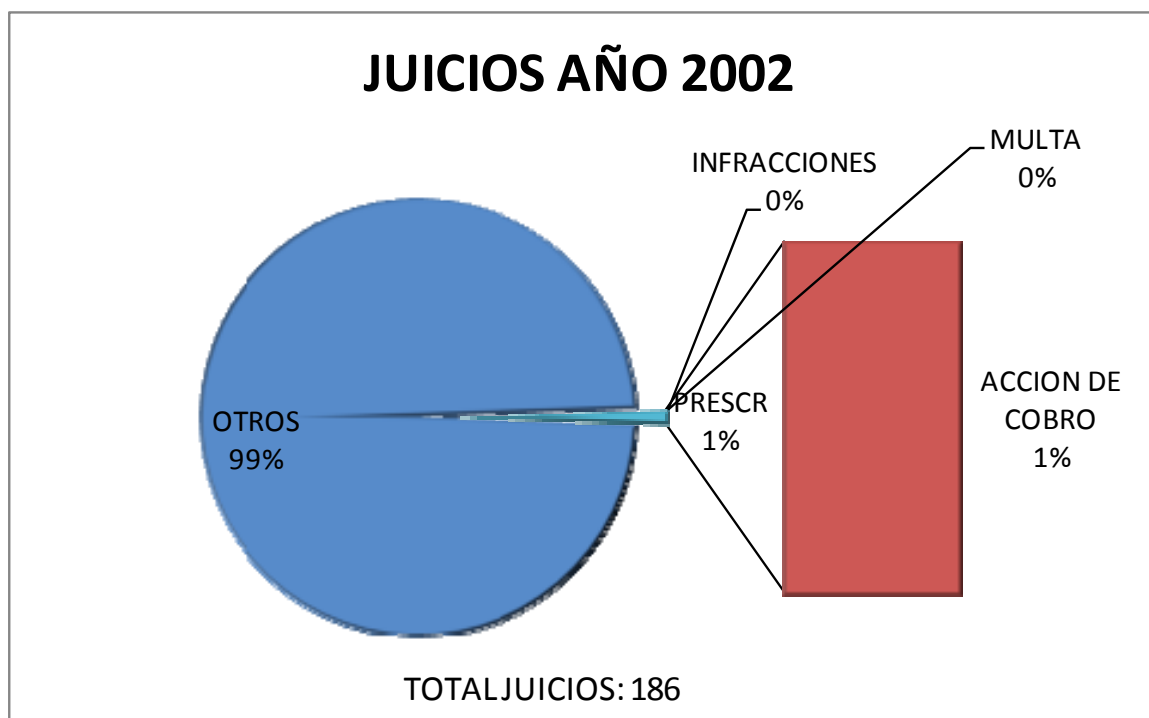
acción directa, solamente dos en esa década, los resultados obtenidos a través del trabajo de campo son los siguientes:



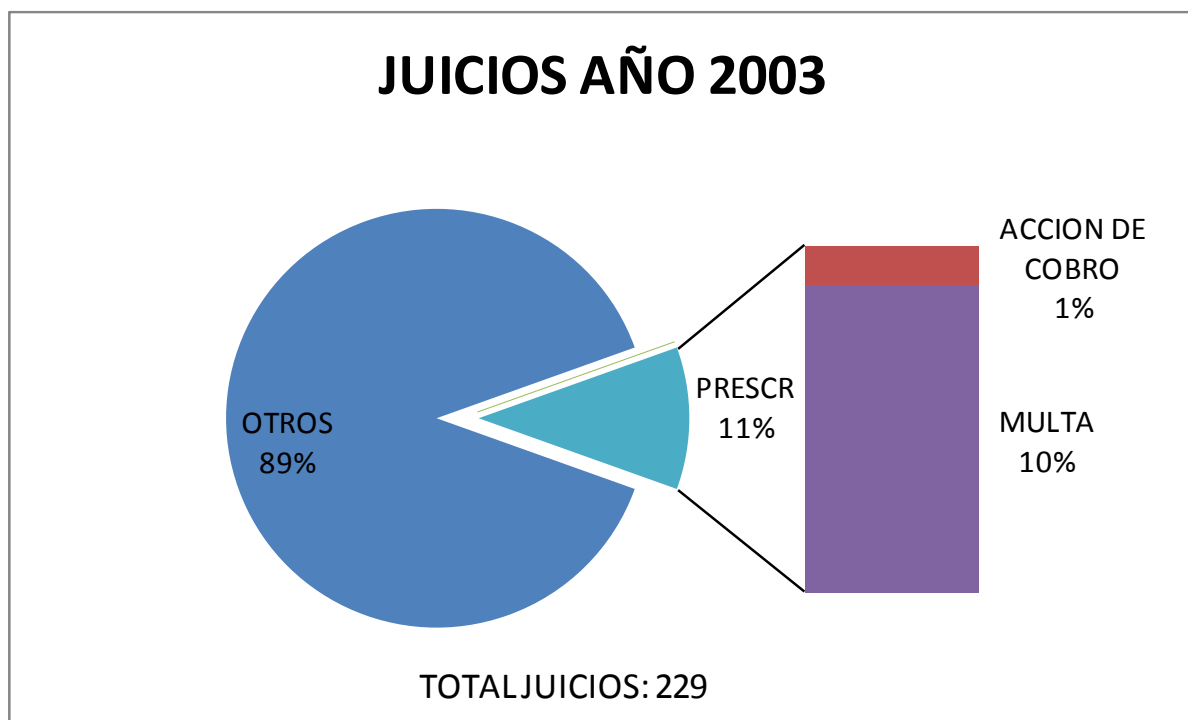
El cuadro que antecede, se refiere a los juicios del año 2000, del mismo se desprende, que apenas el dos por ciento de ellos corresponde a juicios de prescripción, ambos planteados en contra de actos administrativos, mediante los cuales se pretendía el cobro de obligaciones prescritas.



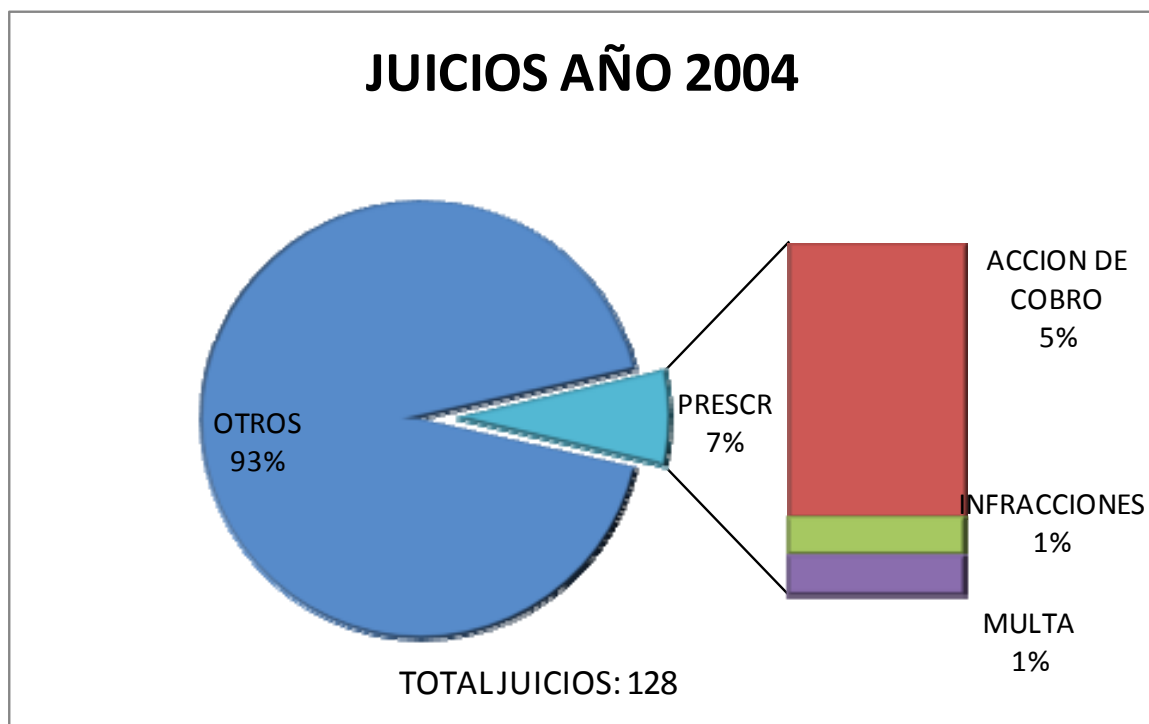
En el año 2001, el porcentaje de juicios por prescripción si bien tiene un incremento en relación al año anterior, este no es considerable, correspondiendo al cuatro por ciento del total, y también planteados en contra de actos administrativos que pretendían el cobro de obligaciones prescritas.



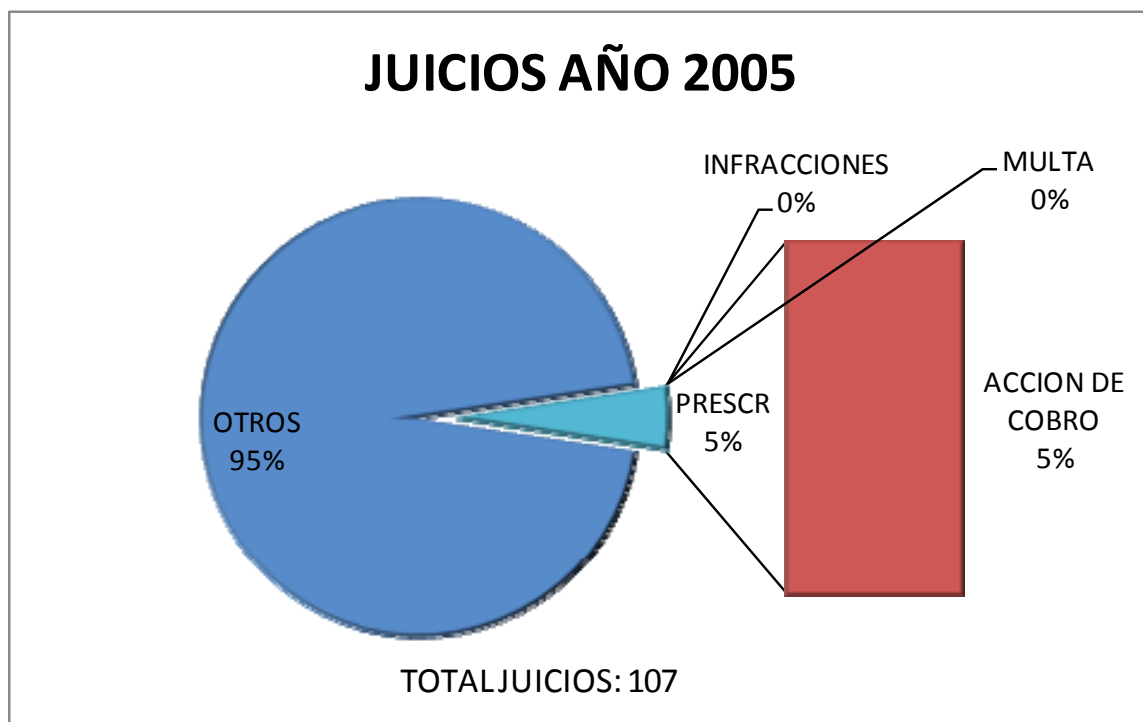
El año 2002, decae el número de juicios en los que se pretende la declaratoria de prescripción de la acción de cobro, siendo dos que representan el uno por ciento del total, y han sido planteados el uno en contra de acto administrativo que pretendía el cobro de obligaciones prescritas; y el otro como acción directa con base en el actual artículo 221 acción primera.



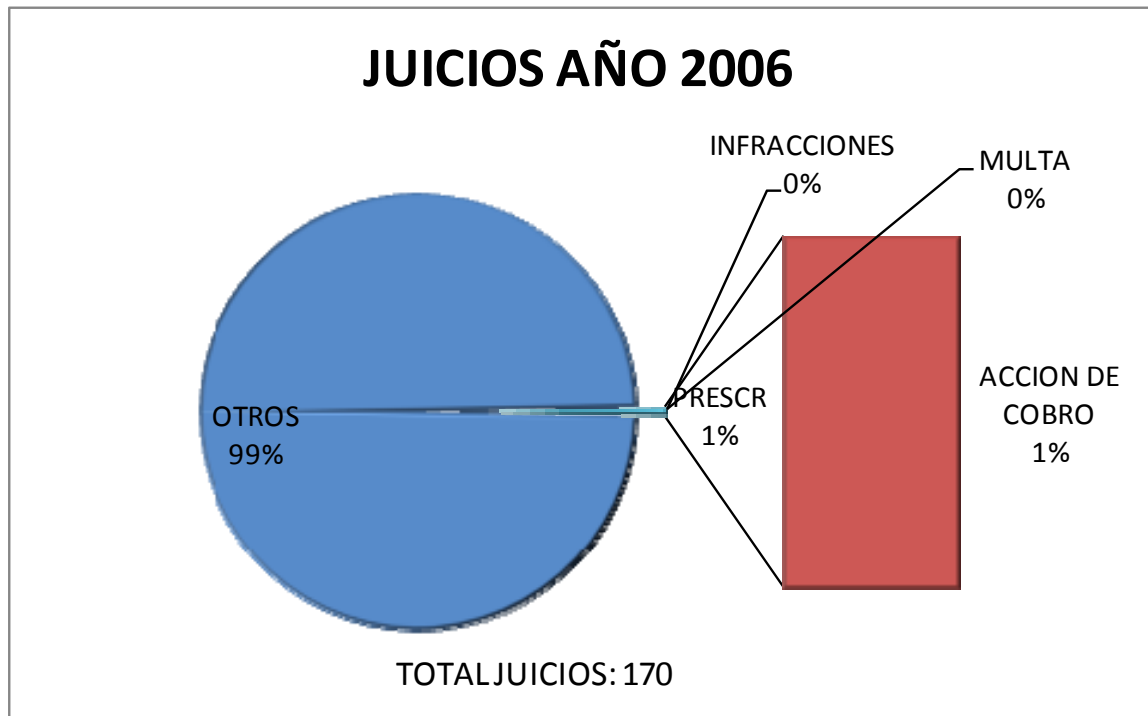
En el año 2003, hay un considerable incremento de casos que tienen que ver con la prescripción, correspondiendo al once por ciento del total, pero se debe aclarar, que solamente el uno por ciento corresponde a demanda de prescripción de la acción de cobro mediante la impugnación de un acto administrativo. El 10 por ciento versa sobre demandas en contra de actos administrativos contenidos en resoluciones, mediante las cuales se ha sancionado con multas por incumplimiento de deberes formales a los contribuyentes, y se alega en las demandas, que la acción para imponerlas estaba ya prescrita al momento que se dictó la resolución sancionatoria.



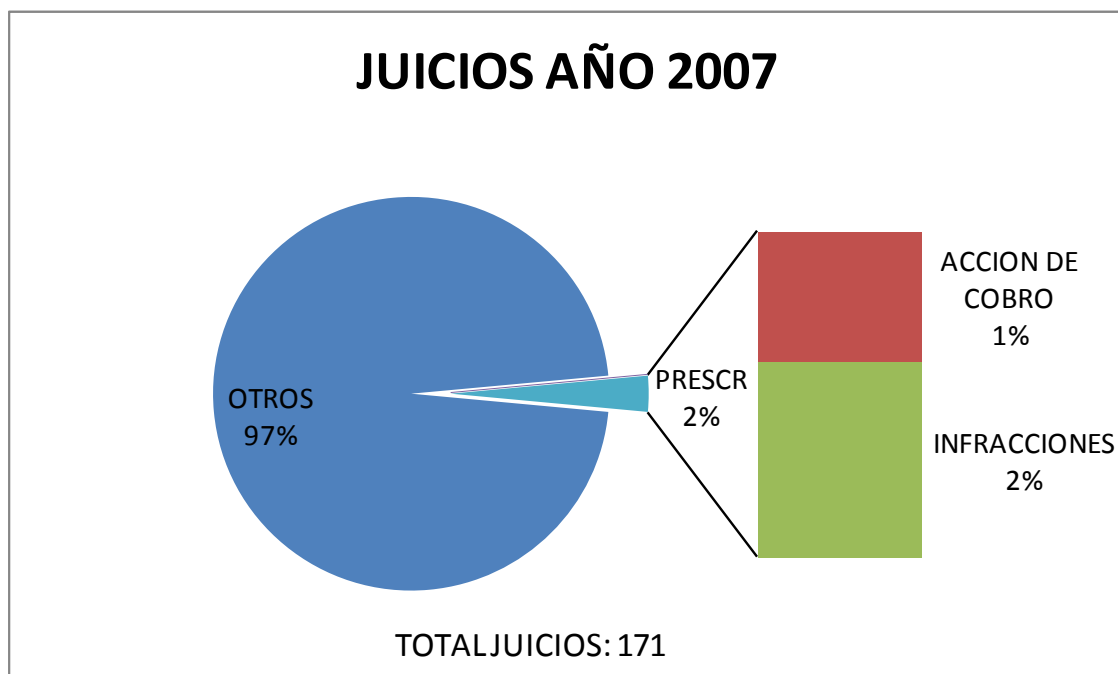
Para el 2004, el porcentaje de juicios que tienen que ver con la prescripción alcanza al siete por ciento del total, y de este el cinco por ciento a impugnación de actos administrativos, pretendiendo que se declare la prescripción de la acción del fisco para el cobro; el uno por ciento corresponde a impugnación de actos administrativos en los que se ha impuesto multas por incumplimiento de deberes formales; y, el uno por ciento, a impugnaciones en las que se persigue se declare la prescripción de las infracciones tributarias referidas a contravenciones o faltas reglamentarias. Es de aclarar, que una de las demandas presentadas en ese año, es de acción directa con base en la primera acción del artículo 221 del Código Tributario actual.



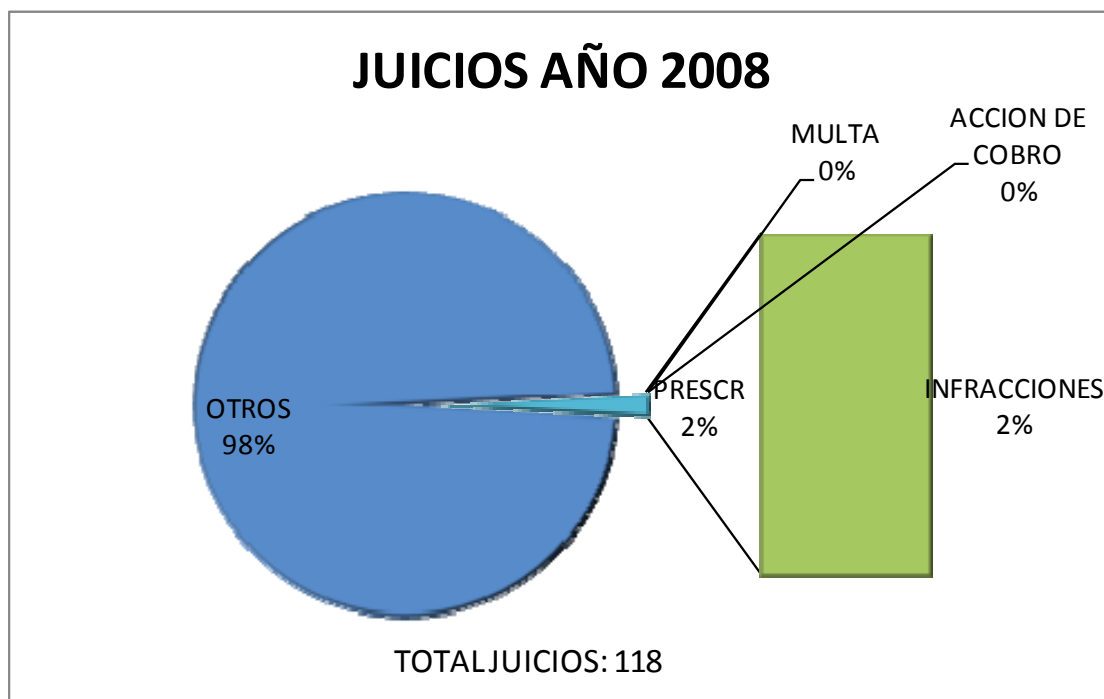
Del total de juicios correspondientes al año 2005, el cinco por ciento persigue la declaratoria de prescripción de la acción de cobro emprendida por la administración tributaria, se alega para ello, que esa acción esta prescrita.



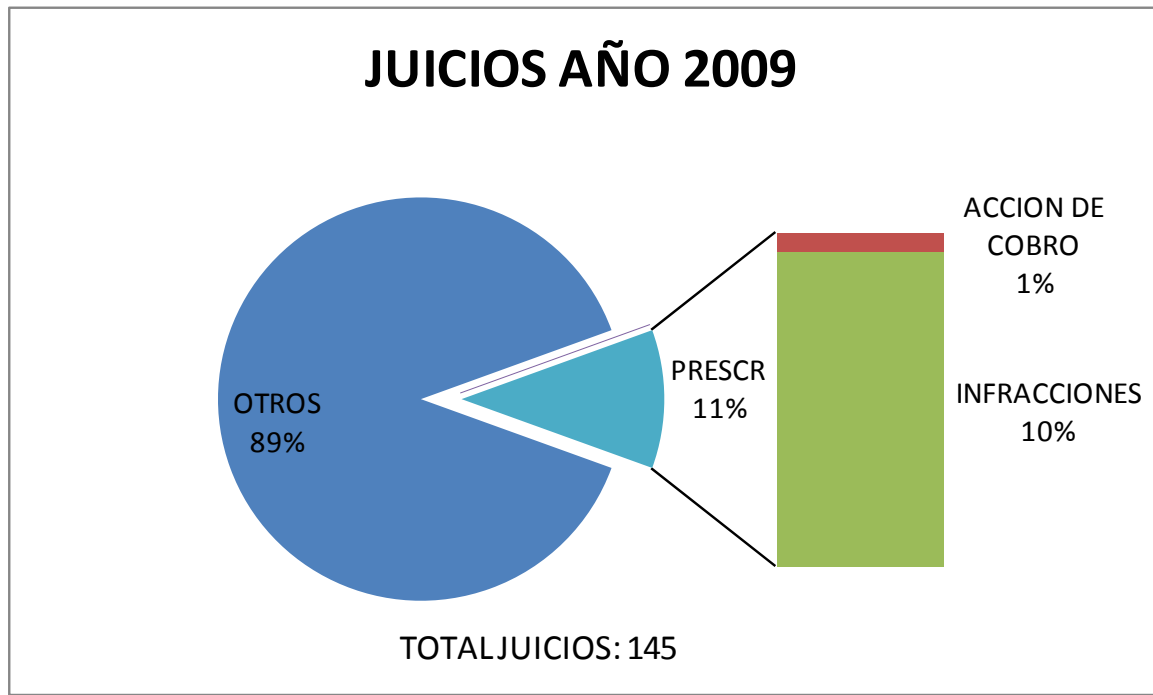
El año 2006, fue escaso respecto de las demandas en las cuales se pretendió la declaratoria de prescripción de la acción del fisco para cobrar la deuda tributaria, apenas una sola, que corresponde al uno por ciento del total fue presentada.



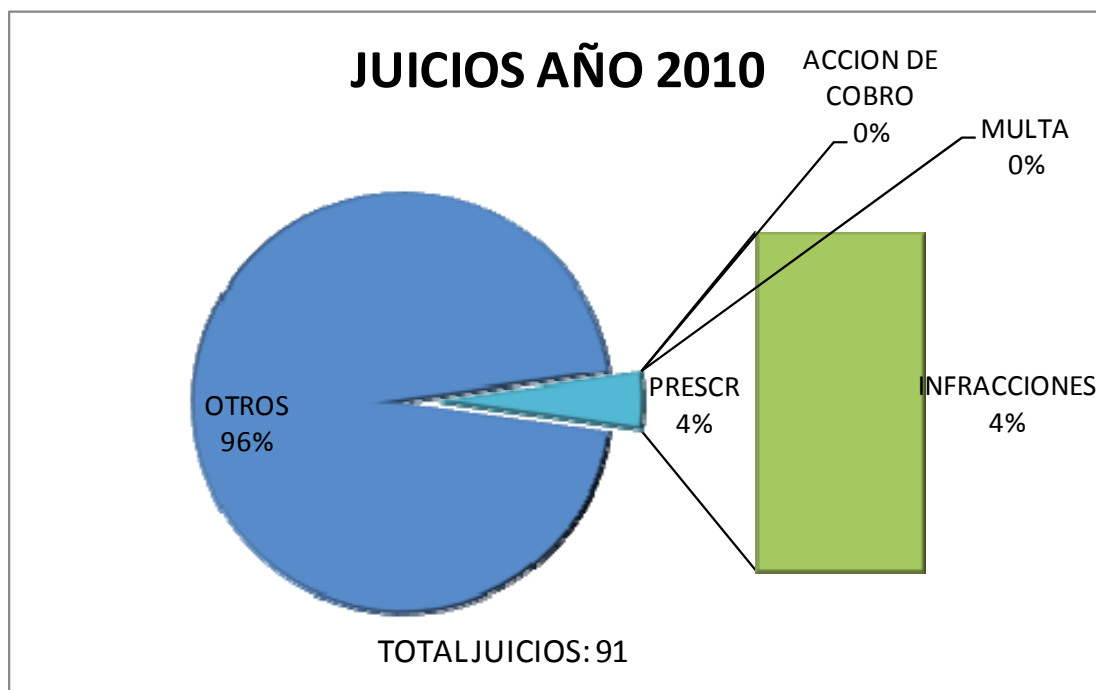
El dos por ciento de los juicios tramitados por el Tribunal Distrital de lo Fiscal No. 3 en el año 2007 corresponde a prescripción y de estos el uno por ciento, a impugnación de la acción de cobro de la administración, y el dos por ciento a impugnación de las infracciones tributarias.



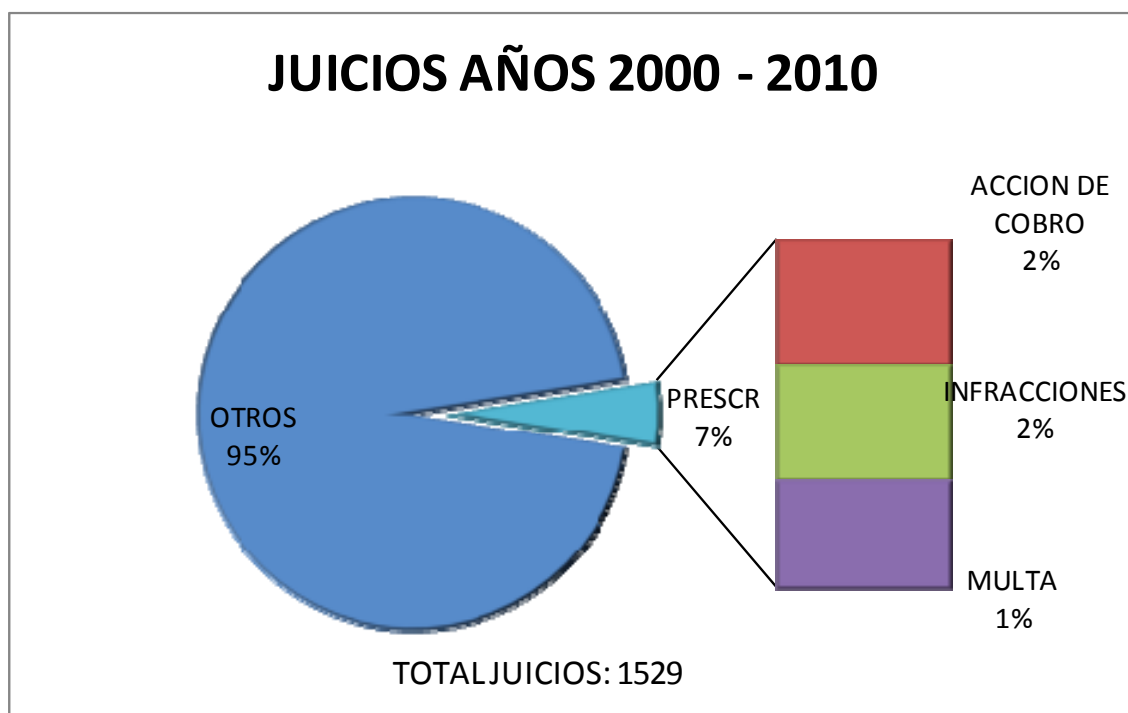
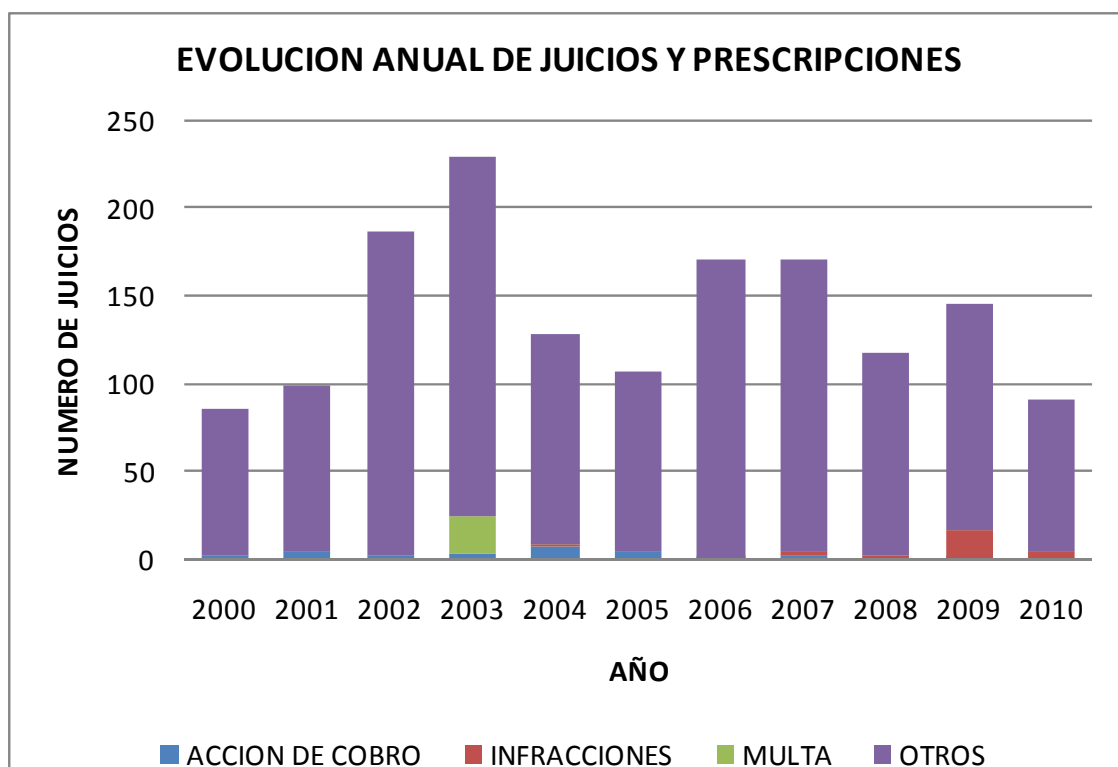
De los 118 juicios tramitados, apenas el dos por ciento se ha planteado invocando la prescripción, y todos respecto de infracciones (contravenciones o faltas reglamentarias) cometidas por el contribuyente .



Se puede decir que el 2009, es uno de los dos años de la década analizada, que tiene el mayor número de causas por prescripción, pero aún así son pocas, representan el once por ciento del total, divididas de esta manera el uno por ciento que pretende la declaratoria de la acción de cobro, y el diez por ciento que intenta lo mismo en contra de infracciones ya sean están contravenciones o faltas reglamentarias.



El último año analizado, tiene también una carga de solamente el cuatro por ciento del total de juicios referido a prescripción, y todos pretendiendo la declaratoria de prescripción de las infracciones tributarias referidas a contravenciones o faltas reglamentarias.





Los dos últimos cuadros, nos presentan la evolución anual de los juicios y concretamente de las prescripciones, reflejándose en el cuadro final, la realidad de la década, que solamente en el 7% de los procesos la litis se traba por la demanda que pretende la declaratoria de prescripción de los actos administrativos que persiguen el cobro de obligaciones tributarias, de multas por incumplimiento de deberes formales, o de sanciones impuestas por la administración tributaria ante contravenciones o faltas reglamentarias del contribuyente o responsable, en el porcentaje del 2%, 1% y 2% respectivamente.

De todos los procesos analizados, únicamente dos corresponden a demandas propuestas con base en el actual artículo 221 ordinal uno del Código Orgánico Tributario, es decir a acciones directas pretendiendo obtener la declaración de prescripción de los créditos tributarios.-



CAPITULO III

LAS ACCIONES DIRECTAS.- Noción General:

El artículo 221 del Código Tributario señala taxativamente en sus cinco numerales, cuales son las acciones directas que pueden conocer y resolver los Tribunales Distritales de lo Fiscal, la denominación de acciones directas se origina, por cuanto para deducirlas no es necesario en sentido general, que exista un acto administrativo a ser impugnado, pues incluso en las acciones 3 y 4 que se verán seguidamente, no se impugna en si el acto administrativo, sino el procedimiento viciado que puede producir nulidad.

1.- **“De las que se deduzcan para obtener la declaración de prescripción de los créditos tributarios, sus intereses y multas.”**, siendo este el punto esencial de este estudio, fue ya analizado a profundidad en el capítulo anterior.

2.- **“De las de pago por consignación de créditos tributarios, en los casos establecidos en este Código o en leyes orgánicas y especiales.”**, el pago por consignación no es más que un modo de liberarse de una obligación de dar que tenga un deudor, cuando su acreedor no quiera o no pueda recibir el pago; es un acto de orden jurídico y liberatorio para el deudor; dentro del área civil, existen varias situaciones por las cuales el deudor puede recurrir al pago por consignación, en el ámbito tributario, este se produce únicamente en dos situaciones, la primera establecida en el artículo 290 del Código Tributario que se da cuando el recaudador tributario **“... se negare a recibir del contribuyente o responsable o de un tercero, el pago del todo o parte de una obligación tributaria...”**; y, la segunda conforme al artículo 295 que la denomina como consignación especial, se produce cuando dos o más administraciones tributarias pretendan el pago del mismo tributo por un mismo contribuyente. En estos casos procede el trámite de la acción de pago por consignación la misma que tiene el trámite establecido en el capítulo V del título II del libro tercero del Código Tributario.



3.- **“De las de nulidad de procedimiento coactivo por créditos tributarios que se funden en la omisión de solemnidades sustanciales u otros motivos que produzcan nulidad, según la ley cuya violación se denuncie.”**. El procedimiento de ejecución coactiva para el cobro de los créditos tributarios se encuentra regulado en la sección 2ª del capítulo V del título II del libro segundo del Código Tributario, y el artículo 165 establece cuales son las solemnidades sustanciales de este procedimiento, las mismas que de no ser observadas, provocan la nulidad del mismo, la cual debe ser declarada por el Tribunal Distrital de lo Fiscal luego de ser probada; es menester señalar que pueden existir también otros motivos para nulidad del proceso coactivo, situación que debe ser alegada en la pretensión por el afectado. Lo que se pretende proteger es el derecho a la defensa y al debido proceso. Esta acción directa no puede proponerse si de una de estas tres circunstancias: 1. si se pago ya el tributo exigido, 2. cuando dentro del proceso coactivo habiéndose llegado al remate, el postor preferente haya efectuado la consignación total de su oferta, y 3. En el caso de venta directa cuando se satisfizo el precio.

4.- **“De nulidad del remate o subasta en el caso 4 del artículo 207;”**, el caso 4 del artículo 207 del Código Tributario señala que el remate o la subasta serán nulos cuando la persona que remata el bien es una de aquellas prohibidas por la ley **“... siempre que no hubiere otro postor admitido.”**, las personas prohibidas de intervenir en el remate son las señaladas en el artículo 206 del mismo cuerpo legal. El inciso final del artículo 207 establece un plazo para que se pueda proponer esta acción de nulidad, máximo dentro de seis meses de efectuado el remate.

5.- **“De las de pago indebido o pago en exceso, cuando se ha realizado después de ejecutoriada una resolución administrativa que niegue la reclamación de un acto de liquidación o determinación de obligación tributaria.”**, el caso concreto de la acción indicada en este numeral, se da cuando habiendo el contribuyente presentado reclamo administrativo en contra de un acto de liquidación o determinación practicado por la administración



tributaria, esta emite resolución negando lo reclamado, y el acto administrativo adquiere ejecutoriedad, procediendo el contribuyente al pago. El artículo 84 del Código Tributario señala cuando se consideran ejecutoriadas las resoluciones dictadas en reclamos administrativos, diciendo que se produce por la falta de interposición de recurso administrativo o si no existe recurso posterior en la misma vía.

3.1.- ACCIÓN PARA OBTENER LA DECLARACIÓN DE PRESCRIPCIÓN DE CRÉDITOS TRIBUTARIOS, SUS INTERESES Y MULTAS:

En cuanto a esta acción directa, se mencionó ya, que aquellos contribuyentes que tengan obligaciones tributarias pendientes de pago, pero que de conformidad con el artículo 55 del Código Orgánico Tributario, se encuentren prescritas, pueden estar en dos situaciones, la primera, que la administración tributaria lleve adelante acciones para su cobro, en cuyo caso, el deudor puede proponer como excepción a la actuación administrativa, la prescripción de la acción para su cobro; la segunda, cuando sobre esas obligaciones la administración no ejercita su potestad recaudatoria, entonces el contribuyente puede acudir ante los Tribunales Distritales de lo Fiscal, con una acción directa, a fin de que sea ese órgano de la función judicial, el que declare la prescripción de la obligación tributaria y de la acción de cobro para el efecto; el estudio de campo efectuado, demuestra que los contribuyentes no acuden ante los tribunales para estos efectos.

3.2.- PROCEDENCIA Y TRÁMITE:

Esta acción puede ser presentada por cualquier deudor tributario, cuando considere que desde la fecha que fue exigible su obligación, han transcurrido los plazos del artículo 55 del Código Tributario, con la situación especial, de que para hacerlo debe efectuar el afianzamiento de la obligación tributaria, con el 10% de la cuantía de la ella, lo que permite prever, que los contribuyentes ya no acudirán a esta acción, por el contrario esperarán que actúe la administración, para mediante un reclamo administrativo, excepcionarse con la



prescripción, y en caso de que sea reconocida en sede administrativa, impugnar la resolución negativa.

A manera de ejemplo refiero, que en el año 2008, se presentó una demanda en contra de una resolución de la administración tributaria seccional, mediante la cual se pedía al Tribunal que se declare la prescripción de la acción de cobro de obligaciones tributarias, en primera providencia, el señor Juez de Sustanciación ordenó que el actor cumpla con el afianzamiento respectivo dispuesto en la norma indicada, concediéndole quince días para el efecto; el actor no cumplió con lo ordenado, por lo cual en auto definitivo se mandó a archivar la demanda, teniéndose como no presentada y por consiguiente ejecutoriado el acto impugnado. Esto demuestra, que si el contribuyente, acudió en diez años únicamente dos veces con una acción directa ante el Tribunal para requerir la declaración en sentencia de la prescripción de acciones de cobro, con el afianzamiento que debe ahora presentar para ello, prácticamente se le cierran las puertas para esta acción.

Una vez presentada la demanda, el Tribunal la califica y ordena se cumpla con el afianzamiento de ley, pagado este, con la contestación a la demanda se traba la litis, si la misma es por asuntos de puro derecho, se dispondrá inmediatamente se pasen los autos para su resolución, caso contrario, de oficio o a petición de parte, se abre la causa a prueba, a fin de que el actor, pruebe los hechos propuestos afirmativamente en la demanda, y que ha negado expresamente la autoridad demandada; y la administración deberá probar los hechos y actos del contribuyente de los que concluya la existencia de la obligación tributaria, cuando han sido impugnados; concluido el término probatorio, se dicta la sentencia que corresponda de conformidad con la ley y lo actuado por las partes dentro del proceso.



3.3.- PROPUESTA DE REFORMA LEGAL:

Conforme a lo estudiado, y creyendo firmemente que la prescripción extintiva en el campo tributario, es una institución de orden público, considero que debe ser declarada de oficio, por lo tanto, su conocimiento y declaración debe pasar del campo judicial al administrativo, en donde la administración tributaria, con pleno conocimiento de causa, por tener los documentos de la obligación en sus manos, puede determinar con precisión si operó o no la prescripción respecto de ellos, pues las actuaciones para lograr el pago, son obligaciones de la misma administración, y si no las cumplió, por las razones que fueren, y transcurrió el plazo legal, debe ser su deber el declarar la prescripción, y disponer la baja de las obligaciones tributarias; para ello a menester la reforma legal pertinente, por lo cual propongo, que se cambien o reformen los siguientes artículos:

El inciso tercero del artículo 55 del Código Orgánico Tributario dirá:

“La prescripción será declarada de oficio o a petición del deudor tributario por la máxima autoridad de la administración tributaria central, seccional o de excepción, esta competencia podrá ser delegada.”

A continuación de este inciso se agregaría otro con este texto:

“Si el deudor cancela una obligación prescrita, no tendrá derecho a solicitar la devolución de lo pagado.”

El inciso tercero del artículo 120 del Código Orgánico de la Producción Comercio e Inversiones dirá:

“La prescripción en materia aduanera será declarada de oficio o a petición del deudor tributario, por la máxima autoridad administrativa, quien podrá delegar esta competencia.”



Con esta reforma, se garantiza el derecho constitucional a la seguridad jurídica conforme al artículo 82 de la Constitución de la República del Ecuador, y se elimina la incertidumbre de los contribuyentes o deudores tributarios, con respecto al alcance de sus derechos y obligaciones.



CONCLUSIONES:

Terminado el trabajo de investigación he podido concluir en lo siguiente:

- 1.- La prescripción extintiva en materia tributaria es de orden público.
- 2.- Existen algunos países que cuentan en sus cuerpos legales, con normas expresas, respecto de que la prescripción debe ser declarada de oficio o a petición de parte por parte de la administración tributaria.
- 3.- Esta declaratoria de oficio es beneficiosa tanto para la administración tributaria, cuanto para el contribuyente deudor.
- 4.- En el Tribunal Distrital de lo Fiscal No. 3 con sede en Cuenca, durante el periodo que va desde el año 2000 al 2010, se han presentado únicamente dos demandas como acción directa para obtener la declaratoria de prescripción de la obligación tributaria y de la acción para su cobro.
- 5.- Con la obligación contenida en el artículo 7 de la Ley Reformativa para la Equidad Tributaria en el Ecuador, que agregó un artículo a continuación del 233 del Código Tributario y la Sentencia No. 014-10-SCN-CC de fecha 05 de agosto de 2010, dictada por la Corte Constitucional para el Período de Transición y publicada en el Registro Oficial 256 SS de fecha 12 de agosto de 2010, que obligan al afianzamiento de la obligación tributaria con el 10% de su cuantía a efectos de que se dé trámite a las demandas en los tribunales, se prevé que la acción directa contenida en el numeral 1 del artículo 221 del Código Orgánico Tributario será nula.



SUGERENCIAS:

La recomendación es que se proceda vía reforma legal a establecer la obligación de la administración tributaria, de declarar la prescripción extintiva de las obligaciones tributarias ya sea de oficio o a petición de parte, cuando se ha cumplido con las condiciones señaladas en el artículo 55 del Código Orgánico Tributario, con ello se logra dar seguridad jurídica al ciudadano, y se evita el llevar adelante procesos administrativos, que pretenden el cobro de obligaciones prescritas, que ante la oposición del deudor al pago no podrán ser recaudadas, y por ende los gastos administrativos podrán ser efectuados de manera eficiente, con ahorro para el erario nacional; igualmente, los órganos judiciales, no serán accionados por temas como este que pueden ser tratados en sede administrativa de manera más inmediata y segura.



BIBLIOGRAFÍA:

CARRIÓN EGUIGUREN, Eduardo: "CURSO DE DERECHO CIVIL DE LOS BIENES". Edipuce. Quito, Ecuador 1987.

CUSGÜEN OLARTE, Eduardo: "MANUAL DE DERECHO TRIBUTARIO". Leyer, Bogotá, Colombia. Mayo 2005

CARRASCO IRIARTE, Hugo: "GLOSARIO JURÍDICO TRIBUTARIO". Iure Editores. México. 2005.

DURANGO FLORES, Washington: "LEGISLACIÓN TRIBUTARIA ECUATORIANA". Corporación de Estudios y Publicaciones. Quito, Ecuador. Abril 1996.

DURANGO VELA, Gustavo: "LEGISLACIÓN SUSTANTIVA TRIBUTARIA ECUATORIANA". Edipcentro. Quito, Ecuador. 2010.

GARCÉS MOREANO, Rodrigo: "LA CADUCIDAD EN EL SISTEMA TRIBUTARIO ECUATORIANO". Ediciones de la Universidad Católica. Quito, Ecuador. 1980.

GIULIANI Fonrouge, Carlos, obra actualizada por Susana Camila Navarrine y Rubén Oscar Asorey: "DERECHO FINANCIERO". Ediciones Depalma. Buenos Aires, Argentina. 1993

JARACH, Dino: "FINANZAS PUBLICAS Y DERECHO TRIBUTARIO". Edi. Abeledo-Perrot. Buenos Aires, Argentina. 1996



MORALES, Rosana: "LA PRESCRIPCIÓN TRIBUTARIA Estudio Comparativo Ecuador- países andinos". Ediciones Abya-Yala, Corporación Editora Nacional. Quito, Ecuador. 2003.

MORALES QUIROZ, José: "INTRODUCCIÓN AL DERECHO TRIBUTARIO". Polycolor. Quito, Ecuador. 1985.

MURILLO FIERRO, Fausto: "CINCUENTA AÑOS DEL SISTEMA ESPECIALIZADO DE ADMINISTRACIÓN DE JUSTICIA EN MATERIA TRIBUTARIA EN EL ECUADOR.". Ensayo inédito. Quito, Ecuador. Marzo 2010.

NOVELLINO J. Norberto, **DOWHALUK S.** Christian: "MANUAL DE LA PRESCRIPCIÓN ADQUISITIVA Y DE LA PRESCRIPCIÓN LIBERATORIA". Editorial Garcia Alonso. Buenos Aires, Argentina. Septiembre 2009.

PATIÑO LEDESMA, Rodrigo: "SISTEMA TRIBUTARIO ECUATORIANO. Tomo II DERECHO PROCESAL TRIBUTARIO". Universidad Técnica Particular de Loja. Loja, Ecuador. Octubre 2005.

PATIÑO LEDESMA, Rodrigo. **POZO ILLINGWORTH**, Teodoro: "LEXICO JURIDICO ECUATORIANO". Universidad de Cuenca. Cuenca, Ecuador. 2009.

PÉREZ NOVARO, César: "MODOS DE EXTINCIÓN DE LA OBLIGACION TRIBUTARIA". Fundación de Cultura Universitaria. Uruguay. 2005.

PEREZ DE AYALA, José Luis. **GONZALEZ GARCIA**, Eugenio: "CURSO DE DERECHO TRIBUTARIO" Tomo I. Editorial de Derecho Financiero, Editoriales de Derecho Reunidas. España 1978.

RIOFRÍO MORA, José: "PRÁCTICA FORENSE TRIBUTARIA". Universidad Nacional de Loja. Loja, Ecuador. 1992



SAINZ DE BUJANDA, Fernando: “EL NACIMIENTO DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA ANÁLISIS JURÍDICO DEL HECHO IMPONIBLE”. Buenos Aires, Argentina. 1968

TOSCANO SORIA, Luis: “PROCEDIMIENTOS ADMINISTRATIVOS Y CONTENCIOSOS EN MATERIA TRIBUTARIA”. Pudeleco Editores. Quito, Ecuador. 2006.

TRABUCO, Federico “CONSTITUCIONES DE LA REPÚBLICA DEL ECUADOR”. Editorial Universitaria. Quito, ecuador. 1975.

TROYA JARAMILLO, José V. “ESTUDIOS DE DERECHO TRIBUTARIO”. Corporación Editora Nacional. Quito, Ecuador. 1984.

TROYA JARAMILLO, José V. “ESTUDIOS DE DERECHO INTERNACIONAL TRIBUTARIO”. Pudeleco Editores S.A. Quito, Ecuador. Marzo 2008.

TROYA JARAMILLO, José V. “LA PRESCRIPCIÓN TRIBUTARIA EN EL ECUADOR”. Ensayo inédito. Quito, Ecuador. Julio 2010.

VALDÉS COSTA, Ramón: “CURSO DE DERECHO TRIBUTARIO”. Editorial Temis. Santa Fe, Colombia. 1996.

VALDÉS COSTA, Ramón: “INSTITUCIONES DE DERECHO TRIBUTARIO”. Ediciones Depalma. Buenos Aires, Argentina. 1992

VILLEGAS, Héctor B. “CURSO DE FINANZAS, DERECHO FINANCIERO Y TRIBUTARIO”. Ediciones Depalma. Buenos Aires, Argentina 1999.

VIVES, María Luisa: “EDUCACIÓN TRIBUTARIA: UN ENFOQUE INTEGRAL”. Editorial Ad-Hoc. Buenos Aires, Argentina. Noviembre 2005.

LEYES:



Constitución de la República del Ecuador

Código Fiscal de

Código Tributario

Código Orgánico Tributario

Código Civil

Fallos de Triple Reiteración de la Sala de lo Fiscal de la Ex. Corte Suprema de Justicia del Ecuador y de la Corte Nacional de Justicia

INTERNET:

www.aaef.org.ar

<http://blog.pucp.edu.pe/item/19095>),

(<http://derecho-romano.blogspot.com>),

<http://blog.pucp.edu.pe/item/19426/la-prescripcion-en-materia-tributaria>.